

AÑO 1_Nº 1

Septiembre 2023

ISSN (Ver. online): 3008-8216



REVISTA de ESTUDIO de

Derecho Tributario, Contabilidad y Auditoría

TAX LAW, ACCOUNTING AND AUDITING

REVISTA *de* ESTUDIO *de*
**Derecho Tributario,
Contabilidad y
Auditoría**

ÁREA TEMÁTICA CIENCIAS ECONÓMICAS
INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN EN DESARROLLO SOSTENIBLE
(IDI-DS) UNIVERSIDAD BLAS PASCAL

Año 1 · Nro. 1 · Septiembre 2023 // ISSN (Versión online): 3008-8216



UNIVERSIDAD

Blas Pascal



IDI-DS

Instituto de Investigación
en Desarrollo Sostenible

ÁREA TEMÁTICA

Ciencias Económicas

REVISTA de ESTUDIO de **Derecho Tributario, Contabilidad y Auditoría**

Consejo Editorial

- **Directora: Cra. Mgter. Ana María Robles**

Directora de la Carrera de Contador Público de la Universidad Blas Pascal.

- **Director: Cr. Sebastián Fernando Perlati**

Profesor de la Carrera de Contador Público de la Universidad Blas Pascal. Profesor de la Carrera en Licenciatura en Administración de la Universidad Blas Pascal. Profesor de Grado y Posgrado en la Facultad de Ciencias Económicas UNC. Profesor de Diplomaturas en la Universidad Blas Pascal. Director e Investigador de distintos Proyectos de Investigación en la UNC y UBP. Director de Asesoría Fiscal del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba.

Consejo Científico

- **Derecho Tributario:**

Cr. Jorge S. Estévez. Contador Público (UNC), Especialista en Tributación (UNC), Ex Director de la Diplomatura de Procedimiento Tributario, Universidad Blas Pascal (UBP). Director del Centro de Transferencia del Departamento de Administración Financiera y Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas (UNC).

Cr. Agustín Díaz Cafferata. Abogado (UNC), Especialista en Derecho Tributario (UNC). Director de la Diplomatura en Procedimiento Tributario, Universidad Blas Pascal (UBP), Secretario de la Sala de Derecho Penal Económico del IDI-CJ de UBP.

- **Contabilidad y Auditoría**

Cr. Roberto Carrizo. Contador Público (UBP), Magíster en Políticas Universitarias por la Universidad de Barcelona (España), Secretario Académico del Instituto Superior Pascal.

Cr. Claudio Carreño. Contador Público (UNC), Ex Gerente del Banco Feigin y BBVA Banco Francés. Capacitador en Entidades Financieras como Banco Santander Río, Banco Provincia de Buenos Aires, Banco Ciudad de Buenos Aires, entre otros.

Diseño y Diagramación

- **Mauricio Tagliavini, DG**



Copyright © 2023 by Editorial UBP
Todos los derechos reservados

Director
Néstor Pisciotta
Av. Donato Álvarez 380
CP X5147ERG Argüello, Córdoba
Argentina
Tel: 54 (0351) 414-4444
Para mayor información
contáctenos en www.ubp.edu.ar
O vía e-mail a: editorialUBP@ubp.edu.ar

Publicación editada e impresa en
Córdoba, Argentina

La reproducción de esta revista,
ya sea total o parcial, en forma idéntica
o con modificaciones, escrita a máquina
por el sistema Multigraph, mimeógrafo,
impreso, etc., que no fuera autorizada por
Editorial UBP, es violatoria de derechos
reservados. Su infracción está penada por
las leyes 11.723 y 25.446.
Toda utilización debe ser solicitada con
anterioridad.

Revista de Estudio de Derecho Tributario, Contabilidad y Auditoría

Publicación anual del Instituto de Investigación en Desarrollo Sostenible (IDI-DS) – Área temática Ciencias Económicas de la Universidad Blas Pascal.

E-Mail: rdt@ubp.edu.ar

ISSN (Versión online): 3008-8216

La Revista Derecho Tributario, Contabilidad y Auditoría no se responsabiliza por las opiniones vertidas en los artículos firmados, cuyas ideas responden exclusivamente a sus autores.

Reconocimiento a Evaluadores

Los Evaluadores del primer número de la Revista Derecho Tributario, Contabilidad y Auditoría han sido profesores e investigadores de las siguientes Universidades e Instituciones: Facultad de Derecho UNC. Facultad de Ciencias Económicas UNC. Facultad de Ciencias Económicas UBA.

ÍNDICE

CONTABLES

EL CONCEPTO DE CAPITAL A MANTENER FINANCIERO Y EL AJUSTE POR INFLACIÓN.
THE CONCEPT OF CAPITAL TO BE HELD FINANCIAL AND ADJUSTMENT FOR INFLATION

José Luis Arnoletto 13

NUEVA RT N° 55. NORMAS SOBRE ACTUACION DEL CONTADOR PUBLICO COMO SÍNDICO SOCIETARIO. MODIFICACION RT N° 15 - DEROGACION RT N° 45.

NEW RT N° 55. RULES ON THE PERFORMANCE OF THE PUBLIC ACCOUNTANT AS A CORPORATE TRUSTEE. AMENDMENT RT N° 15 - REPEAL RT N° 45

Beatriz del Carmen Cobelli 28

REPORTES INTEGRADOS EN EMPRESAS.

INTEGRATED REPORTS IN COMPANIES

Valeria Magalí Ogresta, Gonzalo Agustín Pérez, Claudia Andrea Precona ... 40

SURGIMIENTO Y DESARROLLO DE LA AUDITORÍA EN RELACIÓN CON EL SISTEMA PRODUCTIVO CAPITALISTA. VINCULACIÓN CON LAS TEORÍAS POLÍTICO - ECONÓMICAS Y FILOSÓFICAS DE ADAM SMITH, KARL MARX Y MAX WEBER.

EMERGENCE AND DEVELOPMENT OF AUDITING RELATED TO THE CAPITALIST PRODUCTIVE SYSTEM. LINK WITH THE POLITICAL - ECONOMICAL AND PHILOSOPHICAL THEORIES OF ADAM SMITH, KARL MARX AND MAX WEBER

Cecilia Ganz 56

TRIBUTARIOS

A PROPÓSITO DE LA INFLACIÓN Y LA MATERIA TRIBUTARIA. UNA DISCUSIÓN QUE LLEVA MÁS DE 20 AÑOS. ALGUNAS REFLEXIONES.

ABOUT INFLATION AND TAX MATTER. A DISCUSSION THAT TAKES OVER 20 YEARS. SOME THOUGHTS

María Vázquez 74

DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

DETERMINATION OF TAX LIABILITY

Ricardo M. Chicolino 84

EL SECRETO FISCAL EN LOS PROCESOS PENALES. ¿UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL OLVIDADA? A PROPÓSITO DE UN FALLO DE LA CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL.

THE FISCAL SECRET IN CRIMINAL PROCEEDINGS. A FORGOTTEN CONSTITUTIONAL GUARANTEE? REGARDING A RULING OF THE FEDERAL CHAMBER OF CRIMINAL APPEALS

Germán Luis Gianotti 107

IMPUESTO A LAS GANANCIAS: EL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO PARA LAS EMPRESAS.
INCOME TAX: INFLATION ADJUSTMENT FOR COMPANIES
Esteban Fada 119

LA PLANIFICACIÓN FISCAL: UNA EFICAZ HERRAMIENTA SI ES UTILIZADA CORRECTAMENTE.
FISCAL PLANNING: AN EFFECTIVE TOOL IF USED CORRECTLY
Marcelo Daniel Fernández, Hector Daniel Baldini 130

LAS OPERACIONES FINANCIERAS Y SU GRAVABILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA.
FINANCIAL OPERATIONS AND THEIR TAXABILITY IN THE GROSS INCOME TAX OF THE PROVINCE OF CÓRDOBA
Sebastián F. Perlati, Pablo Michelini 150

MEDIDAS PREVENTIVAS O RESTRICCIONES ARBITRARIAS.
PREVENTIVE MEASURES OR ARBITRARY RESTRICTIONS
Javier Augusto Sánchez Buteler 178

REFLEXIONES SOBRE EL ACUERDO DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA FIRMADO ENTRE ARGENTINA Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA Y SU INCIDENCIA SOBRE TENEDORES DE ACTIVOS NO DECLARADOS EN ESA JURISDICCIÓN.
REFLECTIONS ON THE AGREEMENT FOR AUTOMATIC EXCHANGE OF FINANCIAL INFORMATION SIGNED BETWEEN
Juan Martín Arias 188

SISTEMA DE PAGO ORGANIZADOS EN EL IMPUESTO SOBRE LOS CREDITOS Y DEBITOS BANCARIOS.
PAYMENT SYSTEM ORGANIZED IN THE TAX ON BANK CREDITS AND DEBITS
Marcelo O. Santiago, German A. Crespi 207

TEORIA DE LA PRUEBA. NOCIONES ELEMENTALES.
TEST THEORY. ELEMENTARY NOTIONS
Lorena G. Montiel 244

TRIBUTOS Y MEDIO AMBIENTE.
TAXES AND THE ENVIRONMENT
Edgardo Héctor Ferré Olive 256

- *Contables*

EL CONCEPTO DE CAPITAL A MANTENER FINANCIERO Y EL AJUSTE POR INFLACIÓN

THE CONCEPT OF CAPITAL TO BE HELD FINANCIAL AND ADJUSTMENT FOR INFLATION

José Luis Arnoletto¹

RESUMEN:

El concepto de capital a mantener financiero, en entornos altamente inflacionarios, genera desafíos en su interpretación y comienza a utilizarse el capital a mantener operativo para mejorar la toma de decisiones. El artículo describe el estado del arte en el reconocimiento de los cambios en los precios en la normativa argentina y su impacto en la información contable, y genera alguna inquietud sobre modos distintos de reflejarlos y contribuir a una mejor toma de decisiones tanto de los usuarios internos como de los usuarios externos.

SUMMARY

The concept of capital to be maintained financially, in highly inflationary environments, generates challenges in its interpretation and begins to use the capital to keep operational to improve decision making. The article describes the state of the art in the recognition of price changes in Argentine regulations and their impact on accounting information, and raises some concerns about different ways of reflecting them and contributing to better decision-making by both internal and external users.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad - Inflación - Capital a mantener operativo - Capital a mantener financiero - Toma de Decisiones - Poder Negociador - Estructura Patrimonial.

KEY WORDS: Accounting - Inflation - Capital to keep operating - Capital to maintain financial - Decision Making - Negotiating Power - Patrimonial Structure .

¹ Contador Público (UCSE). Cursó una Especialidad en Gestión de Entidades de Salud. Trabaja vinculado con el sector salud desde 1998. Fue Presidente del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Córdoba, Argentina, desde 2010 a 2014. Fue Presidente de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas desde 2015 a 2019. Fue Vicepresidente Primero del Comité de Integración Latino Europa América, 2019-2020. Ejerce la Profesión Independiente, asesorando empresas en América y Europa. Es Docente Universitario de Grado y Posgrado, en las Universidades: Nacional de Córdoba, Blas Pascal, Católica de Santiago del Estero y en la Universidad Nacional de la Patagonia Austral. Es Docente internacional, desarrollando actividades en diecisiete países de América Latina. Ha escrito siete libros sobre Contabilidad y Auditoría. Es columnista de medios de la especialidad y disertante en eventos vinculados. jarnoletto@gmail.com Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-3652-0477>.

I. Introducción

Desde mis años de estudiante allá por fines de los años 80, el estudio del fenómeno de la inflación y su impacto sobre los estados contables de las empresas fueron motivo de mi desvelo. Fomentado por mis docentes de aquel momento, donde nuestra profesión en Argentina debatía entre los modelos de Estados Contables en Moneda Constante (aplicación de ajuste por índices de precios) y el modelo de Valores Corrientes (buscando identificar valores de mercado), he trabajado en la estructura de inversión (activos) y financiamiento (pasivos y patrimonio) de las empresas, y cómo, en función de esa estructura, la inflación actuaba favorable o desfavorablemente.

Estos temas, que parecieron quedar obsoletos, o al menos discontinuados durante la década de los años 90, volvieron a retomarse a partir de la salida de la convertibilidad (2002), primero incipientemente y luego con porcentajes de desviación de precios mayores, con lo que la necesidad de reconocer el impacto de la inflación se tornó imprescindible para que los Estados Contables midan la realidad económica de las empresas.

Antecedentes legales y reglamentarios

La Ley General de Sociedades, Ley 19550, en su artículo 62 in fine, marcaba con contundencia, la obligatoriedad de presentar la información contable en Moneda Constante. Este artículo, incorporado a la LGS en la reforma de 1983 a través de la ley 22.903, es luego, complementado por la Profesión Contable con la emisión de la Resolución Técnica Nro. 6 (1984) de la FACPCE, adoptada por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de las distintas provincias. En la actualidad (2023) se encuentra aprobada, y en el caso de muchas empresas que decidieron su aplicación anticipada, la RT 54 que en sus apartados 176 y siguientes regula la aplicación del Ajuste por Inflación, derogando, por incluirse en ésta, la aplicación de la RT 6. A partir de aquí mencionaremos la RT 6 /RT 54 como equivalentes en el tratamiento del tema inflacionario en los Estados Contables.

Esta normativa debe complementarse, para su análisis, con lo normado en la Resolución Técnica Nro. 16, cuando se define en el apartado 6.3 el concepto de “Capital a Mantener Financiero”, descartando el concepto de “Capital a Mantener Operativo, o Físico”, sobre lo cual nos explayaremos en los siguientes párrafos.

II. El concepto de Capital a Mantener

Hasta hace unos 40 años atrás, la profesión contable y los reguladores, a nivel mundial, discutían sobre la medición de la riqueza de las entidades, y la forma de determinar si, luego de un período de tiempo, dicha riqueza había aumentado o disminuido.

La visión de la contabilidad como enfoque de rendición de cuentas (Stewardship) fue migrando, o complementándose, con el enfoque de utilidad para la toma de decisiones (Usefulness), buscando que la contabilidad sirviese, a sus distintos usuarios, en las decisiones de inversión y financiamiento, entre otras. En esa visión, surgió la discusión acerca de cómo medir esa riqueza, y cómo medir la variación de la riqueza.

La teoría del Capital a Mantener Operativo consistía en que, el patrimonio que los accionistas entregaban a los administradores debería asegurar mantener la capacidad operativa de la empresa, para seguir generando los mismos bienes y servicios que podía generar al inicio del período, y que todo incremento de la capacidad operativa implicaría un aumento de riqueza, y, por el contrario, una reducción de la capacidad operativa deter-

minaría una disminución de la riqueza. Esta medición de la capacidad operativa resultaba muy compleja, y de difícil verificabilidad, en los informes destinados a usuarios externos.

La teoría del Capital a Mantener Financiero, que es la que terminó imponiéndose, consistía en comparar la capacidad monetaria del patrimonio al inicio y en todo momento posterior, generándose por diferencia de magnitud monetaria, un resultado positivo o negativo, según corresponda.

Ahora bien, en economías inflacionarias, se dificulta la comparación entre el Patrimonio en distintos momentos del tiempo, por efecto de la variación de precios que hace imposible la agregación de cifras contables expresadas en moneda de distintos momentos, que poseen distinto poder adquisitivo. Si no se tuviese en cuenta la inflación, las variaciones detectadas en el patrimonio serían variaciones nominales, y no resultados reales.

A qué vamos?

A que la medición de riqueza debe efectuarse, en los informes destinados a usuarios externos, bajo el concepto de Capital a Mantener Financiero, expresado en Moneda Constante de la fecha de cierre del período informado.

Cómo impacta la inflación en la estructura de inversión y financiamiento de las empresas?

Nuestro objetivo en esta oportunidad es tratar el tema de los cambios en los precios a través del tiempo y cómo este fenómeno afecta la información que proporcionan los estados contables y otros tipos de informes financieros. La existencia de importantes tasas de inflación en la economía de nuestro país en distintos periodos del tiempo ha sido un flagelo que ha minado el comportamiento de los seres humanos sin distinción de clase. Algunos han creído verse enriquecidos sin darse cuenta de que estaban más pobres que antes y viceversa.

La inflación arrebató riqueza a algunas personas y la pone en manos de otras, sin tener en cuenta las máximas de la equidad social. No obstante, este sutil latrocinio es perfectamente legal.

La inflación ha sido definida como un aumento en el nivel general de precios y como una disminución en el valor del dinero o pérdida del poder adquisitivo. Una de las complicaciones es que los precios específicos de diferentes artículos cambian a diferentes tasas. En realidad, aun cuando los precios en general estén creciendo, los precios de algunos artículos pueden estar disminuyendo. Como resultado, los cambios en los precios no afectan a todas las personas o compañías de igual manera.

La mayoría de las personas están generalmente conscientes de que la inflación afecta la manera de mirar las cosas. Ellos conocen que un incremento en sus salarios no los favorece al menos que este aumento logre superar los efectos de la inflación. Ellos pueden dar ejemplos de formas en las cuales la inflación cambia sus comportamientos, por ejemplo, pueden decidir pedir dinero prestado para comprar objetos que necesitan con el fin de evitar un incremento en los precios (especialmente si la tasa efectiva de interés después de impuestos es menor que la tasa de inflación). Podrían estar preocupados de ahorrar dinero para jubilarse, y al paso del tiempo, el poder de compra de sus ahorros podría disminuir si la tasa de interés es menor que la tasa de inflación.

Los cambios en los precios causan problemas, no solamente a los consumidores o asalariados, sino también a las empresas, cualquiera sea el tamaño. Una empresa debe planear financiar el reemplazo de las existencias de bienes de cambio (inventario) que son vendidas y el equipamiento que está siendo usado, esperando que los precios estén más altos que cuando fueron comprados objetos similares. A veces una empresa puede desear comprar activos con anterioridad a su necesidad para poder anticiparse al incremento en los precios.

En el caso de las empresas que obtienen su financiamiento por medio de la colocación de títulos en los mercados de capitales, deben proporcionar a sus inversores y a quienes leen los informes financieros los datos elaborados de tal forma que tenga en cuenta los efectos de los cambios de precios ya sean generales o específicos. Los inversionistas (accionistas y acreedores) pueden evaluar a la gerencia de la empresa sobre la base de su capacidad para incrementar los dividendos y el beneficio por encima de la tasa de inflación. Un incremento de dividendos del 5 % no será considerado como una buena noticia si la inflación está creciendo a una tasa del 10 %.

III. Impacto de la inflación en la estructura patrimonial de las empresas

La contabilidad no puede frenar o controlar la inflación. El papel de la contabilidad es comunicar información referida a eventos económicos –información que es útil para hacer negocios y para las decisiones económicas. Si esa información es inexacta, incompleta o incomprensible, las decisiones basadas en ella pueden estar adversamente afectadas. Si mejoramos los resultados de la información contable, esto redundará en mejores decisiones y más eficiente asignación de recursos, y, a partir de allí, mejorando la información se puede encontrar parte de la solución general a los problemas económicos como la inflación. Así los beneficios macroeconómicos derivados de la información perfeccionada serían el resultado agregado de los beneficios de mejores decisiones siendo hechas por los usuarios individuales de la información.

¿Pero es la información contable inexacta, incompleta o incomprensible por consecuencia de la inflación? Algunos creen que sí. Peter F. Drucker, en su libro, *La Gerencia en Tiempos Turbulentos*, escribió:

... Los ejecutivos hoy no conocen la realidad. Lo que ellos creen son en gran parte ilusiones y verdades a medias. La realidad de sus empresas está oculta, distorsionada y deformada por la inflación. Los altos directivos hoy en día tienen disponible algunas veces comunicaciones, información y las cifras que sus predecesores tenían. Ellos se han transformado en dependientes de estas cifras y además corren el riesgo de que las cifras mientan. Durante la inflación, sin embargo, las cifras mientan. El dinero aún tiende a ser considerado el patrón de valor y a tener un valor por sí mismo, pero durante la inflación esto es una falsa ilusión.

Nadie acepta que las tradicionales cifras contables basadas en el costo histórico “mientan”, pero está claro que, en el mejor de los casos, ellas no transmiten la completa historia y por consiguiente se necesita información adicional. En este punto nos referiremos a esa información adicional vinculada con el fenómeno de los cambios en los precios y a la comprensión fundamental para su utilidad. Antes de inclinarnos a un análisis de esta nueva información, es provechosa una revisión de algunos puntos de los estados tradicionales de contabilidad.

Cambios en el nivel general de precios vs. precios específicos.

Una distinción importante debe ser entendida entre los cambios en el nivel general de los precios y los precios específicos, y cómo pueden informarse los efectos de cada uno de éstos en los estados contables. Los cambios en los precios específicos no deben confundirse con los cambios en el nivel general de precios que dan lugar a las llamadas ganancias o pérdidas del poder adquisitivo, o resultados por exposición a los cambios en el Poder Adquisitivo de la Moneda (RECPAM) y son el resultado de mantener activos o pasivos monetarios netos durante los periodos de cambios en el nivel general de precios. Como conoce bien la mayoría de los consumidores, durante los periodos de inflación, la tenencia de activos monetarios netos típicamente da como resultados una pérdida en el poder adquisitivo, mientras una posición de pasivo monetario neto da lugar a una ganancia, puesto que cuando una obligación se reembolsa es con un peso "más barato". Entre otros efectos, los periodos prolongados de inflación general de precios motivan a las entidades a usar una estrategia de apalancamiento (mayor endeudamiento), debido a esto genera ganancias, aunque los acreedores en la realidad están conscientes de esto y ajustan la tasa de interés con la finalidad de compensar los efectos negativos de la inflación.

Los precios específicos pueden cambiar en forma distinta con relación al nivel general de precios, e incluso pueden moverse en direcciones opuestas. Esto particularmente es verdad en el caso de los productos básicos provenientes de la agricultura y minería, pero también puede ser verdad en el caso de bienes manufacturados, sobre todo si influyen los cambios tecnológicos. Por ejemplo, incluso durante los años de inflación desenfrenada, a nivel mundial, como en la década del setenta del siglo pasado, algunos productos básicos, tales como el cobre, estaban disminuyendo su precio, y ciertos bienes, como el costo de computadoras, televisores y equipos de sonido, también se estaban reduciendo, incluso en términos de precios nominales.

Las entidades que trataban con estos tipos de bienes sufrieron grandes pérdidas económicas durante este tiempo. Así, no sólo los cambios en los precios en general, sino también los cambios en los precios específicos, y en forma muy importante, las interacciones entre éstos pueden tener efectos mayores en la riqueza real de una empresa. La medición de estos fenómenos debería estar dentro del ámbito de la contabilidad.

Los métodos contables para abordar el tema del cambio de los precios

Uno de los supuestos de la contabilidad es que la unidad de medida monetaria permanece constante a través de un período de tiempo. ¿Pero es real esta suposición? Si analizamos la historia de nuestro país durante los últimos cincuenta años observamos que se han producido tremendos cambios en los precios ya sean de carácter inflacionario por aumento en el nivel general de precios, como cambios en los precios relativos de ciertos bienes específicos que no se consideran inflacionarios porque algunos aumentan y otros disminuyen.

Por esta circunstancia, en materia contable al efecto de corregir los efectos de los cambios en los precios en los estados contable se han diseñado dos métodos principales: Contabilidad a Moneda Constante al efecto de corregir los efectos de la inflación - aumento en el nivel general de precios- y la Contabilidad a Valores Corrientes que tiende a corregir los cambios en los precios específicos.

Los objetivos de la contabilidad en moneda constante y la contabilidad a valores corrientes, son bastante distintos, aunque a menudo han sido confundidos en el pasado.

La contabilidad a moneda constante intenta tratar el tema de la unidad de medida que es el resultado del supuesto contable que el valor del dinero permanece inmutable con el tiempo. No cabe ninguna duda que la introducción de los datos de los eventos o transacciones se registra en los libros a su costo y al otro día pasa a ser un costo histórico. Pero el problema no surge con respecto a este rol del costo histórico, sino con respecto a su acumulación en los estados contables. Los resultados de transacciones en momentos diferentes, efectuados en moneda de poder adquisitivo diferente, simplemente suman cosas con distinto valor monetario en los estados contables, es decir como si estuviéramos sumando cosas totalmente “heterogéneas”.

Como consecuencia, se les brinda a los usuarios de éstos con una inadecuada comprensión en materia de resultados en términos del poder adquisitivo incurridos por la entidad. Por otra parte, el método contable a costo histórico no es un método de valuación, sino que re-expresa - expresar lo mismo en una nueva forma - la composición o estructura de los costos históricos a otro nivel. Es similar a la operación matemática del cambio de origen.

La contabilidad a valores corrientes, en contraste, se dirige al problema de la valuación y la oportunidad del momento adecuado del reconocimiento del beneficio. El principio de realización asociado a la contabilidad del costo histórico generalmente evita el reconocimiento del beneficio hasta que todos los pasos en el proceso de obtención del mismo se han completado. (Las pérdidas, por otro lado, a menudo son reconocidas inmediatamente). Muchos han sostenido, que cuando los precios específicos aumentan rápidamente, el fracaso para reconocer a éstos hasta que se vendan los activos provoca eventos económicos importantes que son ocultados de los usuarios externos (accionistas y acreedores, etc.) y de la gerencia, en detrimento de todos los involucrados.

Contabilidad en Moneda Constante

En nuestro país las normas relacionadas con la contabilidad en moneda constante se reflejan en la Resolución Técnica N° 6 – Resolución Técnica N° 54, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), la que emite una serie de procedimientos relacionadas con los períodos sobre los cuales debe aplicarse el ajuste, cómo realizar el ajuste en el primer ejercicio comercial en que se lo haga, y cuál es el índice general de precios con que se aplicarán los ajustes. El índice escogido como base, es el índice de precios al consumidor (IPC) emitido por el INDEC (Instituto Nacional de Estadísticas y Censos), que emite la evolución mensual de los índices de precios en Argentina, y es trabajado, convertido y publicado por FACPCE mensualmente.

La experiencia Argentina sobre la aplicación de los ajustes por inflación ha sido de una confusión tal que, en las épocas de economía inflacionaria en el país, la contabilidad era absolutamente inútil para cualquier análisis comparativo o decisivo, dadas las ambigüedades de las normas. Con la modificación de la Ley General de Sociedades en 1983 se legisló la obligatoriedad de presentar los estados contables en moneda constante, siendo, por aprobación de los consejos integrantes de la FACPCE, la RT 6 la que regulaba tal procedimiento.

A partir del 1° de Septiembre de 1995 debido a la Resolución N° 272/95 de la Comisión Nacional de Valores, basada en Decreto Nacional N° 316/95, fundamentalmente por la escasa importancia de los índices inflacionarios, se procedió a la suspensión de la aplicación del ajuste por inflación, hecho que en la actualidad se mantiene. Pero para los ejercicios contables que comenzaban el 1 de Enero del 2002, de acuerdo a la Resolución N° 240/02 de la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, se reinició el reconocimiento de los efectos de la inflación y por consiguiente la aplicación de la RT 6. Esta resolución fue luego suspendida para los ejercicios iniciados a partir del 1 de Enero del 2003, reinstaurándose a partir de 2017 para los ejercicios cerrados en 2018. A partir del 1 de Enero de 2024 estará plenamente vigente la RT 54 que deroga y reemplaza la RT 6.

La corrección de los estados contables por medio de índices generales del nivel de precios

El valor real de la moneda está representado por la cantidad de bienes y servicios que pueden ser intercambiados. El valor de la moneda se denomina Poder Adquisitivo. En economías donde los precios sufren incrementos generales (inflación), o disminuciones de precios (deflación), la cantidad de bienes y servicios que pueden obtenerse con una suma de dinero cambia de período en período.

La contabilidad en moneda constante convierte los estados contables a moneda que posea igual poder adquisitivo. En otras palabras, la contabilidad en moneda constante, como dijimos anteriormente, modifica la unidad de medida, pero sin embargo, no cambia el criterio contable de expresar las cuentas a su costo histórico. La contabilidad en moneda constante se basa en el costo.

A través de la re-expresión de los estados contables a moneda constante, los datos financieros contenidos en los estados contables vuelven a ser comparables y es posible identificar y analizar tendencias, hecho imposible si la información estuviera afectada por cambios en el poder adquisitivo.

Para re-expresar la información contable en términos de unidad monetaria constante, es necesario medir los cambios en los precios de una canasta de bienes entre una fecha y otra. El desarrollo de esta canasta de bienes es un proceso complejo que se inicia con la elección de los bienes a incorporarse en dicha canasta. El gobierno, quien controla las mediciones estadísticas de variaciones de precios, recoge información de las variaciones de precios de distintos rubros de producción y servicios y emite distintas series de índices. Existe el Índice de Precios al Consumidor, llamado también el índice del “costo de la vida”, que muestra las variaciones en la canasta de bienes y servicios que se necesitan para vivir, el de Precios al Consumidor, el de Precios Internos al por Mayor, el de Precios Agropecuarios, el de Costo de la Construcción, etc., a fin de que cada sector de la economía posea algún parámetro que le permita analizar sus variaciones de precios.

Los coeficientes de corrección

Con el objeto de ajustar las cifras de los estados contables para reflejar los efectos de la inflación es necesario definir los coeficientes de re-expresión en función de los índices de precios indicados en la sección anterior. La Resolución Técnica N° 6 en la Segunda Parte punto IV.B.6 trata sobre el tema.

Se señala:

"Los coeficientes aplicables a las distintas partidas resultan de dividir el valor del índice correspondiente a la fecha de cierre por el valor del índice correspondiente a la fecha o período de origen de la partida.

En el caso que las partidas se agrupen en períodos de origen mayores de un mes, el coeficiente de re-expresión a aplicar a las partidas de un período se determinará tomando como denominador el promedio de los valores del índice correspondientes a los meses comprendidos en dicho período.

Se considera representativo del índice de la fecha de cierre al valor del índice correspondiente al último mes del período o ejercicio. Por ello, las partidas del mes de cierre no se re-expresarán, ya que el coeficiente aplicable será la unidad".

Estos conceptos se reafirman en los apartados 179 y siguientes de la RT 54.

Las partidas monetarias y no monetarias

En la preparación de los estados contables en moneda constante es esencial distinguir entre partidas monetarias y no monetarias. Las partidas monetarias son las tenencias, las inversiones y los derechos por cobrar o pasivos a pagar, sumas fijas en dinero en efectivo o su equivalente. Los ejemplos son cuentas por cobrar y cuentas a pagar. Si es empleada la contabilidad de la moneda constante, los activos o pasivos monetarios generarán pérdidas o ganancias de poder adquisitivo en el período con cambios generales de precios, puesto que tales derechos a obtener efectivo o pasivos a pagar efectivo generan ganancias o pérdidas cuando crece o disminuye el poder de compra general del dinero. Las partidas no monetarias no son derechos a cobrar u obligaciones a pagar sumas fijas de dinero en efectivo o su equivalente. Ejemplos son los bienes de cambio, los bienes de uso y el capital social de la empresa. Dentro de los pasivos no monetarios, pueden mencionarse las obligaciones de hacer, o de entregar bienes (por ejemplo, los anticipos de clientes que congelan precio, las ventas de inmuebles "en pozo", los acopios de materiales de construcción, granos, etc.).

Cuando se emplea la contabilidad de moneda constante, todas las partidas no monetarias se ajustan al equivalente de la moneda corriente por aplicación de una medición general de los cambios en el poder adquisitivo.

Se sabe que la inflación es beneficiosa para los deudores y perjudicial para los acreedores. El aumento en el nivel general de precios normalmente significa un incremento en el beneficio en términos monetarios porque facilita el pago de una deuda en términos de los sacrificios económicos correspondientes.

Si A pide prestado \$1.000 a B y lo devuelve después de un período durante el cual ha aumentado el nivel general de precios en un 60 %, A tiene una ganancia económica y B tiene una pérdida económica. Aunque A reembolse \$1.000, esto representa sólo cinco octavos (62.5 %) del poder adquisitivo que tenía cuando él tomó prestado. Desde el punto de vista del mantenimiento del capital, si A ha mantenido el valor del dinero pedido prestado en la forma de bienes que han aumentado su valor monetario en función del nivel general de precios, A habrá realizado una ganancia de

\$600 por medio de la venta de dichos bienes y reembolsado el préstamo. El acreedor habrá sufrido una pérdida de \$600 en términos de poder adquisitivo.

Si una empresa mantiene activos monetarios, el poder adquisitivo de su activo neto (patrimonio) se verá erosionado gradualmente a una tasa igual a la de la inflación. Para ilustrar los efectos de la tenencia de partidas monetarias y no monetarias en un período inflacionario brindaremos un ejemplo:

Se muestra un balance general en términos de valores históricos de la empresa Casino S.A. al cierre del ejercicio después de operar durante un año:

Empresa Casino S.A.
Balance General al Cierre

Caja y Bancos	1.000	Capital Social	4.000
Bienes de Cambio	3.000		
Total	4.000	Patrimonio Neto	4.000

Si el índice de precios se duplica durante el año, y ninguna transacción ocurrió durante el año entonces la empresa se encontraría en la misma posición económica según lo siguiente.

Empresa Casino S.A.
Balance General al Cierre
Ajustado por inflación incorrectamente

Caja y Bancos	2.000	Capital Social	8.000
Bienes de Cambio	6.000		
Total	8.000	Patrimonio Neto	8.000

Tal como se muestra, todos los rubros se duplicaron, para mantener la empresa en la misma posición económica. Sin embargo, la partida monetaria Caja y Bancos, tal como se mencionó arriba, está expresada en cantidades fijas de unidades monetarias (en pesos) al cierre, por cuya razón el importe es el mismo que al principio del ejercicio y por lo tanto no debe ser ajustada. De hecho, la empresa sigue teniendo \$1.000 efectivos y por lo tanto la empresa ha experimentado una pérdida en el poder adquisitivo de su dinero en efectivo durante un período inflacionario. El balance general de Empresa S.A. ajustado en términos de moneda constante sería:

Empresa Casino S.A.

Balance General al Cierre
Ajustado por inflación correctamente

Caja y Bancos	1.000	Capital Social	8.000
Bienes de Cambio	6.000	Resultado no asignado (pérdida)	(1.000)
Total	7.000	Patrimonio Neto	7.000

Tal como se observa Empresa Casino S.A. ha sufrido una pérdida del poder adquisitivo de \$1.000, ello queda reflejado en la cuenta del resultados no asignados. De aquí se deduce que solamente las partidas no monetarias se ajustan, tales como bienes de cambio y el capital social.

En resumen, dados que los activos y pasivos monetarios están expresados siempre en términos del poder adquisitivo del momento en que se analizan, estos rubros aparecen con los mismos montos en los estados contables ajustados por índice de cambios en el nivel general de los precios.

Por el contrario, los rubros no monetarios se informan con montos diferentes a sus valores históricos en los estados contables en moneda constante, debido al cambio del nivel general de los precios. Por lo tanto, bienes de cambio y capital, en este caso se deben ajustar para reconocer los cambios en el poder adquisitivo del dinero.

De interesar profundizar la comprensión del efecto de la inflación sobre los estados contables se aporta más adelante un ejemplo de aplicación completo.

Ventajas y desventajas de la contabilidad en moneda constante

La presentación de estados contables en moneda constante ha sido muy discutida entre la profesión contable y la comunidad financiera y de negocios. Algunos elogian la cantidad de problemas que soluciona la comparación de situaciones en períodos de inflación y deflación. Los argumentos que defienden la confección de estados en moneda constante son:

- 1- La contabilidad en moneda constante provee a la gerencia una cuantificación objetiva del efecto de la inflación sobre las operaciones de negocios de la empresa.
- 2- La contabilidad en moneda constante elimina los efectos de la inflación sobre la información financiera de las distintas empresas, ya que al usar el mismo procedimiento objetivo de ajuste y los mismos índices de nivel de precios se preserva la comparabilidad de los estados contables entre empresas.
- 3- La contabilidad en moneda constante mejora la comparabilidad entre distintos estados contables de la misma firma, eliminando las diferencias de los cambios en los niveles de precios para distintos momentos de análisis.
- 4- La contabilidad en moneda constante elimina los efectos de la inflación sin modificar el principio de la contabilidad basada en el costo histórico, que es corrientemente usado y comprendido.
- 5- La contabilidad en moneda constante permite medir la real generación de utilidades de una empresa, pudiendo con ello medir el éxito de su cuerpo gerencial y abonar los tributos que sobre dicha utilidad recaigan.

6- La contabilidad en moneda constante preserva el capital social, evitando la distribución de utilidades que no son reales sino nominales.

El impacto de la inflación sobre la contabilidad de las empresas puede resumirse en qué acciones puede tomar una empresa para cubrirse de los riesgos inflacionarios; o se cubre de la misma, total o parcialmente, a través de posicionar sus activos en rubros No Monetarios (Mercaderías, materias primas, Bienes de Uso, tenencia de bienes o derechos a recibir bienes, monedas extranjeras) e intentando mantener la mayoría de su financiamiento en Pasivos Monetarios (deudas en moneda local).

A esta altura es obvio que aquella empresa que tenga más activos monetarios que pasivos monetarios “pierde” con respecto a la inflación; y que aquella empresa que tenga más pasivos monetarios que activos monetarios le “gana” a la inflación.

Distorsiones que genera la falta de aplicación de ajuste por inflación sobre los Estados Contables (EECC)

La falta de aplicación de Ajuste por Inflación genera distorsiones significativas en los Estados Contables, y en las decisiones que sobre ellos toman los distintos actores económicos. Se enumeran las principales implicancias.

- a) Los activos de las empresas quedan subvaluados, al mantener su valor histórico y no reflejar las variaciones de precios.
- b) Las utilidades, en la mayoría de las pequeñas empresas, quedan sobrevaloradas, con los consecuentes impactos tributarios.
- c) Al sobrevalorarse las utilidades, se corre el riesgo de distribuir utilidades que no son reales, licuando el capital y vaciando las empresas.
- d) Se distorsionan todos los indicadores financieros (ratios) complicando las decisiones de Bancos, por ejemplo, que no pueden medir la rentabilidad, liquidez, endeudamiento y nivel de actividad real de las empresas.
- e) Permite a las empresas crear “reservas ocultas”, ya que los activos valen notoriamente más que lo que la contabilidad muestra. Esto reduce el pago de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, pues es el Activo la base imponible de este impuesto. Asimismo favorece el ocultamiento entre socios administradores y los que no lo son, sobre el real estado de las finanzas de las empresas.

IV. El poder negociador de pequeñas y grandes empresas. Un ensayo dentro de otro.

Para analizar el comportamiento competitivo entre pequeñas y grandes empresas, es muy útil refrescar el concepto de las cinco fuerzas competitivas, planteado por Michael Porter en su libro “Ventaja Competitiva”. En un mercado, cualquiera que se analice, participan diversos actores además de la empresa analizada y sus competidores directos. Estas fuerzas son:

(Fuerza 1) Poder de negociación de los Compradores o Clientes

Esa mayor capacidad de negociación, muchas veces planteado entre grandes empresas en desmedro de pequeñas empresas, tiene para éstas:

- Menores precios de venta
- Mayores plazos de pago
- Condiciones estrictas de entrega y multas en caso de incumplimientos.

(Fuerza 2) Poder de negociación de los Proveedores o Vendedores

Algunos factores asociados a la segunda fuerza son:

- *Tendencia del comprador a sustituir*
- *Evolución de los precios relativos de sustitución*
- *Los costos de cambio de comprador*
- *Percepción del nivel de diferenciación de productos*
- *Número de productos sustitutos disponibles en el mercado*

Facilidad de sustitución. Información basada en los productos que son más propensos a la sustitución, como los productos en línea que pueden sustituir fácilmente a los productos materiales.

(Fuerza 3) Amenaza de nuevos competidores entrantes

Este punto se refiere a las barreras de entrada de nuevos productos / competidores. Cuanto más fácil sea entrar mayor será la amenaza. O sea que si se trata de montar un pequeño negocio será muy fácil la entrada de nuevos competidores.

Las grandes empresas, muchas veces integradas horizontal y verticalmente, han generado barreras de entrada muy grandes al mercado, lo que impide la aparición de nuevos competidores, que no tienen ni el poderío económico, ni el alcance, ni la escala para poder competir.

(Fuerza 4) Amenaza de productos sustitutos

Podemos citar, los siguientes factores:

- *Propensión del comprador a sustituir.*
- *Precios relativos de los productos sustitutos.*
- *Costo o facilidad del comprador.*
- *Nivel percibido de diferenciación de producto o servicio.*
- *Disponibilidad de sustitutos cercanos.*
- *Suficientes proveedores.*

(Fuerza 5) Rivalidad entre los competidores

Porter identificó seis barreras de entradas que podrían usarse para crearle a la organización una ventaja competitiva:

1. *Economías de escala.*
2. *Diferenciación del producto.*
3. *Inversiones de capital.*
4. *Desventaja en costos independientemente de la escala.*
5. *Acceso a los canales de distribución.*
6. *Política gubernamental.*

Del estudio se desprende que aquellas empresas que poseen un mayor poder negociador sobre sus proveedores conseguirán mayor financiamiento, sin o con muy poco interés, ofrecerán a sus clientes plazos de pago muy cortos, con lo que sacarán plena ventaja en economías inflacionarias, ya que crecerán en pasivos monetarios con menores cuantías de activos monetarios.

Esto nos permite concluir que la falta de ajuste por inflación en los Estados Contables favorece la Concentración de capitales, ya que debilita a las Pequeñas empresas por pagar impuestos altos y fortalece a las grandes empresas, por definición favorecidas competitivamente e incluso beneficiadas con pagos de impuestos proporcionalmente menores

a los que deberían pagar.

Efecto espejo del impacto contable y fiscal del ajuste por inflación

Una de las hipótesis planteadas al comienzo del trabajo era que el efecto tributario del ajuste por inflación sería nulo para las arcas estatales, y esto es por el efecto espejo que se produce en la consideración de activos y pasivos monetarios. Lo que para una empresa es un activo monetario, por ejemplo un Crédito por Ventas, y que se deteriora por efecto de la inflación; es por espejo, un pasivo monetario “Proveedores” de la empresa cliente, quien obtiene una ventaja inflacionaria al pagar, en el futuro, una cantidad nominal de dinero que se encuentra depreciada.

Se planteará un ejemplo sencillo pero esclarecedor para probar el efecto

	Empresa A	Empresa B	Empresa C
Activo Monetario	500,00	400,00	200,00
Pasivo Monetario	200,00	400,00	500,00

Índices:

- 2012: 571,77
- 2013: 656,17
- Coeficiente: 1,1476118

	Empresa A	Empresa B	Empresa C
Perdida x inflación	-73,81	-59,04	29,52
Ganancia x inflación	29,52	59,04	73,81
Resultado inflacionario Neto	-44,28	0	44,28

Como bien puede notarse, la empresa A pierde con respecto a la inflación por poseer más activos monetarios que pasivos monetarios. Por el mencionado efecto espejo, los activos monetarios de A son pasivos monetarios de C, y viceversa, lo que genera a C una ganancia por exposición a la Inflación. La empresa B, al tener iguales cantidades de activos y pasivos monetarios no genera ningún resultado inflacionario.

V. El concepto de Capital a Mantener Operativo

Cuando el concepto de moneda como unidad de medida de la riqueza y la evolución de la misma en una organización tambalea, por todos los conceptos mencionados anteriormente, resurge la posibilidad de repensar el concepto de capital a mantener a utilizar en contabilidad. Cambia el eje de analizar la capacidad monetaria del patrimonio hacia su capacidad operativa de producir bienes y servicios.

En la generación de informes de índole interna, muchas empresas hace tiempo abando-

naron la moneda como unidad de medida y pasaron a expresar la información contable en unidades físicas, moneda extranjera, u otra unidad que mejor se adapte a la medición de su situación de riqueza. Si bien en los informes destinados a usuarios externos deben utilizar la moneda, no se toman decisiones internas basadas en esa información.

Surge entonces la alternativa de utilizar una medida de representación de capacidad física. Por ejemplo, una empresa constructora que tiene un plantel de maquinarias que le permitan construir 1.000 mt2 mensuales de obra civil, generará ganancias si, luego de un tiempo, su capacidad de construcción haya aumentado a 1.100 mt2 mensuales, y una pérdida si la capacidad de construcción fuese menor a 1.000 mt2. Todo aumento de capacidad operativa implica ganancia, toda disminución de la misma, pérdidas. Para un tambo, o explotación ganadera, el stock de vacas madre será el determinante de la capacidad productiva, o la cantidad de ingenieros/programadores en una empresa de software, o la antigüedad de la flota en una empresa de transporte.

Lógicamente nuestra mente contable de tantos años de pensar el concepto de capital a mantener financiero nos hace difícil pensar un modo distinto, pero sugiero al lector de este artículo conversar con empresarios o emprendedores y se sorprenderá que, desde su visión, les resulta más natural medir la riqueza física operativa y no la riqueza financiera.

Para quienes gestionan sus propios emprendimientos, el concepto de “capacidad instalada” como medición de su potencialidad de generar producción, y por tanto, utilidades, es absolutamente natural. Un industrial se preocupará por conservar o ampliar su capacidad productiva, resolviendo las restricciones a su producción (cuellos de botella) y buscando incrementar esa capacidad de fabricación. Una empresa de servicios buscará detectar cual (es) es (son) sus factores limitantes para poder crecer en nivel de actividad.

VI. Conclusiones

La principal conclusión buscada en este trabajo es romper el paradigma de dar por hecho que el único concepto posible de capital a mantener sea el financiero. Lo es, según normas legales y contables, para los informes destinados a los usuarios externos, pero no necesariamente para los usuarios internos.

La segunda conclusión, es que las altas y continuas tasas de inflación presionan sobre el concepto de capital a mantener financiero, generando distorsiones en la información contable y complicando su interpretación y su posterior toma de decisiones.

Tercero, ante graves situaciones inflacionarias suelen producirse, y Argentina es el caso, distorsiones en los precios relativos que componen los índices generales de bienes y servicios, con lo que, la información contable, ajustada por dichos índices, puede contener severas distorsiones de precios relativos, de acuerdo con la composición de bienes y deudas de cada ente.

Cuarto, no impacta de igual modo la distorsión provocada por la inflación en entidades pequeñas o con bajo poder negociador con clientes y proveedores, que en entidades con alto poder negociador, pudiendo trasladar los perjuicios inflacionarios a otros actores de la economía y obteniendo mayores beneficios ajustados por inflación que los que hubiese obtenido en moneda heterogénea.

Como última conclusión, una invitación al lector a debatir sobre el concepto de capital a mantener operativo y su mayor utilidad para la toma de decisiones de los usuarios, cuando la moneda deja de ser un adecuado valor de referencia.

Este reconocimiento de las distorsiones en la información generada nos reconciliará con nuestro compromiso profesional de velar por información contable veraz, pertinente y útil para la toma de decisiones.

Referencias Bibliográficas

- FACPCE (2023): *Resoluciones Técnicas. Normas contables profesionales*. Tomado de: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1, fecha de consulta: 18.04.2023.
- FOWLER NEWTON, Enrique. (2020) *Contabilidad Superior*. Ed. LA LEY. Buenos Aires
- FOWLER NEWTON, Enrique. (2020) *Contabilidad con Inflación*. Ed. LA LEY. Buenos Aires
- GARCÍA, Norberto; ARNOLETTI, José Luis; ROBLES, Ana María (2010). *Contabilidad Intermedia II: un enfoque desde el punto de vista del preparador*. Ed. Advocatus. Córdoba

NUEVA RT N° 55. NORMAS SOBRE ACTUACION DEL CONTADOR PUBLICO COMO SÍNDICO SOCIETARIO. MODIFICACION RT N° 15 - DEROGACION RT N° 45

NEW RT N° 55. RULES ON THE PERFORMANCE OF THE PUBLIC ACCOUNTANT AS A CORPORATE TRUSTEE. AMENDMENT RT N° 15 - REPEAL RT N° 45

CPN Beatriz del Carmen Cobelli¹

RESUMEN:

La Resolución Técnica (RT) N° 55 reemplaza a la RT 45 ya modificatoria de la RT 15, de la FACPCE, equiparando el informe del contador público, el cual se ha modificado con la RT 53 modificatoria de la RT 37 con el informe del síndico, siendo ésta la principal modificación y contemplando algunas consideraciones y mejoras que ayudan a entender mejor las tareas descriptas anteriormente.

La función del síndico societario tiene su sustento principal en la Ley General de Sociedades (LGS), luego las normas técnicas que colaboran a interpretar los artículos de la misma hacen que se entienda toda la tarea, centrándose sobre los controles de legalidad y contables, no debiendo hacer ninguna referencia a los controles de gestión o toma de decisiones por parte de los Directores de la Sociedad.

SUMMARY

Technical Resolution (RT) No. 55 replaces RT 45, already amending RT 15, of the FACPCE, equating the public accountant's report, which has been modified with RT 53 amending RT 37, with the trustee's report, being this the main modification and contemplating some considerations and improvements that help to better understand the tasks described above.

The function of the corporate trustee has its main support in the General Law of Companies, then the technical norms that collaborate to interpret the articles of the same make the whole task understandable, focusing on the legality and accounting controls, not having to do any reference to management controls or decision-making by the Directors of the Company.

¹ Contadora Pública Nacional Beatriz del Carmen Cobelli Universidad Nacional del Litoral (UNL), ex Gerente de Legalizaciones y Matrículas del CPCE de Santa Fe Cámara Primera. Miembro del comité de Auditoría del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (Cencya) de FACPCE. Docente de diversos cursos y capacitaciones en Consejos profesionales. Instituciones y Facultades, autora de diversos artículos, integrante de la comisión de Contabilidad y Auditoría del Colegio de Graduados de Santa Fe.

PALABRAS CLAVE: normativa - sindicatura - informes - síndic.

KEY WORDS: regulations, receivership, reports, trustee.

I. Epígrafe

Quizás, en varias oportunidades hemos analizado cuál es el verdadero rol de la figura del síndico societario, tanto en sus responsabilidades como en sus funciones, poniendo especial énfasis en este Espacio Profesional que realmente resulta muy interesante.

La Ley 19.550, Ley General de Sociedades (LGS), prevé la existencia de un órgano de fiscalización en las sociedades anónimas y en las sociedades de responsabilidad limitada. Quien cumple esta función es el síndico societario. Las sociedades encuadradas en alguno de los supuestos establecidos por el Artículo 299 de la LGS, determinan que la designación de un síndico societario sea obligatoria, en los casos que se trate de las otras sociedades dicha figura reviste el carácter de optativo.

Las sociedades encuadradas en el inciso 2 del mencionado artículo, deben tener el órgano de fiscalización no solo obligatorio, sino que también debe ser colegiado en número impar. En este caso, el órgano de fiscalización se denomina Comisión Fiscalizadora.

La pregunta que nos surge entonces es ¿Quién puede ser síndico de una sociedad? De acuerdo con lo establecido por la Ley, esta función es ejercida por contadores públicos o abogados (o una sociedad civil compuesta exclusivamente por estos profesionales), designados por la asamblea de accionistas de la sociedad.

Es importante recordar que el síndico no puede tener ninguna de las incompatibilidades que le caben también a los directores de la sociedad, de acuerdo con el art. 264 de la LGS, y deben cumplir con ciertos requisitos de independencia en relación al ente, establecidos en el artículo 286 de la LGS.

Asimismo, debe llamar la atención el tema relacionado a las responsabilidades que le pueden caber al síndico en relación a la “Ley Penal Tributaria”, ya que el legislador sanciona a aquellas “personas físicas” como directores, representantes, síndicos, administradores, que actuando en nombre de la persona de existencia ideal y que por su jerarquía y competencia se hallan en posición de conductas típicas en nombre y beneficio de la persona jurídica.

También, cabe mencionar especialmente la “normativa UIF (Unidad de Información Financiera)” que considera al profesional en ciencias económicas matriculado (art. 20 inc. 17 de la Ley 25246), sujeto obligado cuando sea auditor externo o síndico societario de entes que sean sujetos obligados del artículo 20 o que posean un activo superior a cuatro mil (4.000) salarios mínimos, vitales y móviles.

El artículo 294 de la LGS enumera las funciones del síndico todas muy interesantes.

De esa enunciación, dos de ellas son las que vamos a destacar por su importancia:

a) "Presentar a la asamblea ordinaria un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad, dictaminando sobre la memoria, inventario, balance y estado de resultados;"

Como se puede observar, el síndico tiene que dictaminar sobre los estados contables de la Sociedad, lo cual significa la necesidad de realizar un trabajo equivalente al del auditor externo de la sociedad. En la práctica, es muy común que se base en el trabajo profesional realizado por el auditor externo de la sociedad, lo que si bien hace a la eficiencia de su tarea, de ninguna manera disminuye su responsabilidad sobre la revisión de los estados contables. Pero la Ley va más allá, pidiéndole también que opine sobre la memoria del directorio y sobre el inventario de la sociedad.

b) "Verificar en igual forma y periodicidad (3 meses) las disponibilidades y títulos valores, así como las obligaciones y su cumplimiento; (...)"

I. Propósito de la Norma

Como se ha expresado precedentemente la Ley general de sociedades establece "Deberes y Atribuciones" a cumplimentar por el síndico societario.

Periódicamente el síndico debe realizar "controles de legalidad y contables" (no control de la gestión de la Dirección)

El síndico debe actuar sobre la base de normas de auditoría emitidas por FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas), con independencia de criterio y ética.

Existe además la necesidad de fijar un marco profesional que complemente la ley y cumpla objetivos.

II. Responsabilidades de la Sindicatura

A. Criterio General:

1. El síndico es ilimitada y solidariamente responsable por incumplimiento que impone la ley, estatuto y reglamento.
2. Debe cumplir obligaciones desde que acepta el cargo hasta finalizar el mandato.
3. Las obligaciones del síndico suplente nacen a partir de la vacancia del cargo y acepta reemplazarlo
4. Comunicación formal de aceptación del cargo, constitución de domicilio. En Anexo V de la RT 55 se cuenta con modelo de Carta de Aceptación, en la misma deberá fijar domicilio legal.
5. Debe emitir en cada oportunidad un Informe de Estados Contables anuales y períodos intermedios debiendo requerir confirmación escrita de la Dirección. (Carta de la Dirección) respecto de las manifestaciones incluidas en los Estados Contables y respecto de la efectividad del control interno.
La carta de la Dirección, mencionada precedentemente, debe cubrir los siguientes requisitos:
 1. Debe estar escrita en papel membrete de la sociedad o identificarlo indudablemente.
 2. Estar dirigido al síndico.

3. Referirse a hechos que afecten a los Estados Contables a los que corresponde, incluyendo los ocurridos hasta la fecha del informe del síndico.
4. Tener misma fecha que el informe del síndico.
5. Ser suscripta por quien firmará los Estados Contables.

En el Anexo VII de la RT 55 se incluye un modelo de la carta de la Dirección que puede servir como base para establecer los principales lineamientos.

B. Indelegabilidad del cargo: de acuerdo al art. 293 de LGS es personal e indelegable el cargo.

C. Alcance de la responsabilidad solidaria: según art. 297 de LGS los síndicos son responsables solidariamente con los directores por hechos u omisiones de estos cuando el daño no se hubiera producido si hubieran actuado conforme a ley, estatuto, reglamento o decisiones asamblearias. En la práctica para que exista responsabilidad solidaria simultáneamente la Dirección debió haberse apartado de las normas mencionadas y el síndico no haber ejercido los controles de legalidad y contables establecidos por ley.

III. Normas Generales

A. Condiciones básicas para el ejercicio de la Sindicatura

1. Debe ser independiente –se deriva de las normas de auditoría vigentes- No vulnera la independencia la obtención de Carta de Indemnidad (Anexo VI de RT 55) Esa carta de indemnidad otorga protección al profesional que actúe con la debida diligencia.
2. No debe tener ninguna inhabilidad e incompatibilidad prevista en art. 286 de LGS.
3. Las funciones del síndico son compatibles con otros servicios profesionales realizados por el Contador Público en la medida que cumplan la condición de independencia descrita en RT 37 y RT 34.

B. Normas para el desarrollo de la Sindicatura

Básicamente el control de legalidad y la actividad de vigilancia

C. Normas sobre Informes

Deben emitirse de acuerdo a normas de la RT 55 y en lo pertinente a las normas de auditoría de FACPCE: el modelo que se transcribe más abajo permitirá entender los principales cambios.

IV. Normas Particulares

Son más detalladas que las generales, las enunciaremos brevemente y a continuación de las mismas se transcribe el Anexo III de la Resolución Técnica, modelo que tuvo los cambios más importantes teniendo en consideración la RT N° 37 modificada por RT N° 53.

A. Condiciones básicas para el ejercicio de la Sindicatura:

Independencia

Prohibiciones e incompatibilidades: quienes no pueden ser síndicos, de acuerdo al art. 286 de la LGS, y cuando el síndico no es independiente normas similares a las normas de auditoría teniendo como novedad “g) No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo o ingresos por ventas o servicios del ente.”

Además, el síndico no puede participar en actividades en competencia con la sociedad ni celebrar contratos que sean de la actividad en que ésta opere. Asimismo el síndico deberá comunicar a la Dirección cuando tuviera intereses contrario al de la sociedad y abstenerse de intervenir en la deliberación.

B. Normas para el desarrollo de la Ssindicatura:

Debe realizarse según lo previsto en Ley de Sociedades, normas de la presente RT 55 y en lo pertinente normas de auditoría vigentes. En anexos I y II de esta norma se detallan una serie de procedimientos y criterios para orientar la labor del síndico y cumplimentar los requerimientos establecidos por la Ley.

C. Normas sobre Informes:

Deben emitirse siguiendo normas de esta RT 55 y en lo pertinente lo requerido por la RT 37 modificada por RT 53, con las siguientes modalidades.

- a. Mencionar que el examen o revisión de los estados contables se ha efectuado de acuerdo con las normas de sindicatura vigentes, establecidas en la presente Resolución.
- b. Titular "Informe del Síndico" o "Informe de la Comisión Fiscalizadora", según se trate de una sindicatura unipersonal o plural, respectivamente.
- c. Dirigir el informe a los accionistas.
- d. Afirmar que los documentos examinados o revisados son responsabilidad de la Dirección de la Sociedad.
- e. Aclarar la responsabilidad que asume el síndico societario respecto de los estados contables examinados o revisados.
- f. Describir ciertos aspectos de las normas de auditoría tales como el carácter selectivo de las pruebas, la necesidad de la planificación de la labor, la adecuada evaluación de las estimaciones efectuadas por la Sociedad, y la circunscripción del examen a la información contable significativa. En el caso de revisiones, describir brevemente en qué consisten.
- g. Afirmar que el examen o revisión realizada incluye la verificación de la congruencia de los estados contables con la restante información obtenida a través del control de legalidad de los actos decididos por los órganos de la Sociedad e informados en las reuniones de la Dirección y Asamblea.
- h. Enfatizar que no es responsabilidad del síndico efectuar un control de gestión y por lo tanto, el examen o revisión no se extiende a los criterios y decisiones empresarias de las diversas áreas de la Sociedad, cuestiones que son de responsabilidad exclusiva de la Dirección.
- i. Afirmar que la opinión o conclusión se refiere a todos los aspectos significativos de los estados contables.
- j. En el caso de existir Comisión Fiscalizadora, el informe puede ser firmado por uno de los miembros, en la medida que haya sido aprobada la delegación de la firma en acta de dicha Comisión.
- k. Cuando fuera requerida por organismos de control la inclusión de una manifestación respecto al cumplimiento de las restantes obligaciones establecidas en el art. 294 de la Ley General de Sociedades, indicar que no tiene observaciones que formular o, de existir algunas, señalarlas.
- l. No debe aconsejar curso de acción alguno a los accionistas respecto de los estados contables examinados.
- m. Deberá abstenerse de opinar sobre proyecciones y cualquier otra afirmación so-

bre hechos futuros incluidos en la memoria de la Dirección, ya que estos son de responsabilidad exclusiva de la Dirección.

El modelo previsto en el ANEXO III lo desarrollaremos a continuación; ESTADOS CONTABLES ANUALES. OPINIÓN NO MODIFICADA (FAVORABLE) INFORMACIÓN COMPARATIVA: CIFRAS CORRESPONDIENTES. *Párrafos a utilizar en el caso en que el síndico sea también auditor o cuando solo actúa como síndico, teniendo en cuenta que si reuniera en la misma persona las dos tareas los informes deben ser separados.*

Informe del Síndico (o Comisión Fiscalizadora si la sindicatura es colegiada)

Señores Accionistas de ABCD

CUIT N°:

Domicilio legal:

Informe sobre los controles realizados como síndico respecto de los estados contables y la memoria de los administradores

Opinión He llevado a cabo los controles que me imponen como síndico la legislación vigente, estatuto social, las regulaciones pertinentes y las normas profesionales para contadores públicos, acerca de los estados contables de ABCD, que comprenden los estados de situación patrimonial al ... de ... de 202X, de resultados, de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo, así como las notas... a ... explicativas de los estados contables que incluyen un resumen de las políticas contables significativas, el inventario y la memoria de los administradores correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha. En mi opinión, los estados contables mencionados en el párrafo precedente, que se adjuntan a este informe y firmo a los fines de su identificación, presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al ... de ... de 20X1, así como sus resultados y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas. Asimismo, en mi opinión, la memoria de los administradores cumple con los requisitos legales y estatutarios, resultando las afirmaciones acerca de la gestión llevada a cabo y de las perspectivas futuras de exclusiva responsabilidad de la Dirección

Fundamento de la opinión: He llevado a cabo mis controles cumpliendo las normas legales y profesionales vigentes para el síndico societario, contempladas entre otras en la Ley General de Sociedades y en la RT¹⁵ de FACPCE la cual tiene en cuenta los controles de la información deben llevarse a cabo cumpliendo con las normas de auditoría establecidas en la RT N° 37 de dicha Federación. Mis responsabilidades de acuerdo con las normas mencionadas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del síndico en relación con los controles de los estados contables y la memoria de los administradores.

Si el Síndico no es el auditor

Para realizar mi tarea profesional sobre los estados contables citados en el primer párrafo, planifiqué y ejecuté determinados procedimientos sobre la documentación de la auditoría efectuada por ..., quien emitió su informe de fecha ... de ... de 20X2 de acuerdo

con las normas de auditoría vigentes. Entre los procedimientos llevados a cabo se incluyeron la planificación del encargo, de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos aplicados y de los resultados de la auditoría efectuada por dicho profesional, quien manifiesta haber llevado a cabo su examen sobre los estados contables adjuntos de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados contables están libres de incorrecciones significativas.

Si el Síndico es el auditor

He realizado mi auditoría de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de FACPCE. Dichas normas requieren que cumpla con los requisitos de independencia y las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requerimientos del código de ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de... y de la RT N° 37. Dado que no es responsabilidad del síndico efectuar un control de gestión, la revisión no se extendió a los criterios y decisiones empresarias de las diversas áreas de la Sociedad, cuestiones que son de responsabilidad exclusiva de los administradores. Asimismo, con relación a la memoria de los administradores correspondiente al ejercicio terminado el ... de ...de 202X he verificado que contiene la información requerida por el artículo 66 de la Ley General Sociedades y otra información requerida por los organismos de control y, en lo que es materia de mi competencia, que sus datos numéricos concuerdan con los registros contables de la Sociedad y otra documentación pertinente. Dejo expresa mención que soy independiente de ABCD y he cumplido con los demás requisitos de ética de conformidad con el código de ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de..... y de las RT N° 15 Y 37 de FACPCE. Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión.

Incertidumbre significativa relacionada con empresa en funcionamiento (De corresponder) Sin modificar mi opinión, llamo la atención respecto de la información contenida en la memoria de los administradores y en la nota de los estados contables adjuntos, que indica que ABCD ... Estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Memoria y en la nota ..., indican la existencia de una incertidumbre significativa que puede generar dudas importantes sobre la capacidad de ABCD para continuar como empresa en funcionamiento.

Párrafo de énfasis (De corresponder) Sin modificar mi opinión, llamo la atención respecto de la información contenida en la nota ... de los estados contables adjuntos, que describe los efectos de ...

Información distinta de los Estados Contables, de su informe de auditoría y de la memoria de los administradores.

("Otra información") (De corresponder) La Dirección (adecuar según corresponda) de la Sociedad es responsable de la otra información, que comprende: ... (mencionar los documentos que acompañan a los estados contables: excepto la memoria acerca de la cual el síndico debe emitir opinión, etcétera). Esta otra información no es parte de los estados contables ni de la memoria por lo que no está alcanzada en los controles que llevé a cabo como síndico. Mi opinión sobre los estados contables y la memoria no cubre la otra

información y, por lo tanto, no expreso ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre la otra información. En relación con mi auditoría de los estados contables y controles sobre la memoria, mi responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia significativa entre la otra información y los estados contables o la memoria en base al conocimiento obtenido en la auditoría o si parece que existe una incorrección significativa en la otra información. Si, basándome en el trabajo que he realizado, concluyo, que existe una incorrección significativa en la otra información, estoy obligado a informar de ello. No tengo nada que informar al respecto (de corresponder, agregar, "excepto por...").

Otras cuestiones (De corresponder)

Responsabilidades de la Dirección (adecuar según corresponda) de ABCD en relación con los estados contables La Dirección (adecuar según corresponda) de ABCD es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, y del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrección significativa (puede agregarse ", debida a fraude o error"). En la preparación de los estados contables, la Dirección (adecuar según corresponda) es responsable de la evaluación de la capacidad de ABCD para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, en caso de corresponder, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, excepto si la Dirección tuviera intención de liquidar la Sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no existiera otra alternativa realista. Respecto de la memoria los administradores son responsables de cumplir con la Ley General de Sociedades y las disposiciones de los organismos de control en cuanto a su contenido.

Responsabilidades del síndico en relación con la auditoría de los estados contables y la memoria de los administradores Mis objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados contables en su conjunto están libres de incorrección significativa (puede agregarse ", debida a fraude o error,"), que la memoria cumple con las prescripciones legales y reglamentarias y emitir un informe como síndico que contenga mi opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la RT N° 37 de FACPCE siempre detecte una incorrección significativa cuando exista. Las incorrecciones (puede agregarse, "debido a fraude o error") se consideran significativas si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados contables y el contenido de la memoria en aquellos temas de mi incumbencia profesional.

Como parte de los controles sobre los estados contables, empleando normas de auditoría de conformidad con la RT N° 37 de FACPCE, aplico mi juicio profesional y mantengo una actitud de escepticismo profesional durante mi actuación como síndico. También:

- a. Identifico y evalúo los riesgos de incorrección significativa en los estados contables (puede agregarse ", debida a fraude o error"), diseño y aplico procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtengo elementos de juicio suficientes y adecuados para proporcionar una base para mi opinión.

- b. Obtengo conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos que sean apropiados en función de las circunstancias y no

con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad.

- c. Evalúo si las políticas contables aplicadas son adecuadas, así como la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la Dirección (2) de ABCD
- d. Concluyo sobre lo adecuado de la utilización por la Dirección de ABCD, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándome en los elementos de juicio obtenidos, concluyo sobre si existe o no una incertidumbre significativa relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas importantes sobre la capacidad de ABCD para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluyo que existe una incertidumbre significativa, se requiere que llame la atención en mi informe como síndico sobre la información expuesta en los estados contables o en la memoria, o, si dicha información expuesta no es adecuada, que exprese una opinión modificada. Mis conclusiones se basan en los elementos de juicio obtenidos hasta la fecha de mi informe como síndico. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en de un modo que logren una presentación razonable.
- e. Evalúo la presentación general, la estructura y el contenido de los estados contables, incluida la información revelada, y si los estados contables representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren una presentación razonable.
- f. Me comunico con la Dirección de ABCD en relación con, entre otras cuestiones, la estrategia general de la planificación y ejecución de mis procedimientos de auditoría como síndico y los hallazgos significativos en mi actuación como responsable de la fiscalización privada, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada en el transcurso de mi actuación como síndico. También proporciono a la Dirección de ABCD una declaración de que he cumplido los requerimientos de ética aplicables relacionados con mi independencia.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

- a. Según surge de los registros contables de ABCD, el pasivo devengado al ... de de a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$y no era exigible a esa fecha {o "..., siendo \$ exigibles y \$o exigibles a esa fecha"}.
- b. He aplicado los procedimientos sobre prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo, previstos en la Resolución 420/11 de la FACP-CE. {De corresponder}
- c. Los estados contables adjuntos y el correspondiente inventario surgen de registros contables llevados, en sus aspectos formales, de conformidad con las disposiciones legales vigentes.
- d. En el desempeño de mi función considero haber cumplido con mis deberes como síndico conforme lo prescribe la Ley General de Sociedades y el estatuto social.
- e. He constatado la constitución de las garantías de los administradores previstas en la legislación.
- f. (Otras... de acuerdo con cada jurisdicción). [Lugar y fecha] [Identificación y firma del síndico]
- g. Asimismo, cabe mencionar que el anexo IV otorga el modelo de Estados Contables de períodos intermedios, tarea que también debe realizar el síndico societario periódicamente.

Anexo IV caso: Estados contables de períodos intermedios. Conclusión no modificada
En el modelo de informe siguiente se especifican los párrafos a utilizar en el caso en que el síndico sea también auditor o cuando solo actúa como síndico

Informe de revisión del Síndico (1) Señores Accionistas de (2) ABCD

CUIT N°: ...

Domicilio legal: ...

Informe sobre los controles realizados como síndico respecto de los estados contables intermedios y la memoria de los administradores En mi carácter de síndico de ABCD Sociedad Anónima, he efectuado una revisión de los documentos detallados en el párrafo siguiente. Documentos examinados a. Estado de situación patrimonial al... de... de 20X2. b. Estado de resultados por el período de... meses finalizado el... de... de 20X2. c. Estado de evolución del patrimonio neto por el período de... meses finalizado el... de... de 20X2. d. Estado de flujo de efectivo por el período de... meses finalizado el... de... de 20X2. e. Notas... a ... y anexos... a..

Responsabilidad de la dirección: en relación con los estados contables La Dirección es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, y del control interno que la Dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas. Responsabilidad del síndico Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de sindicatura vigentes establecidas en la Resolución Técnica N° 15 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Dichas normas requieren que el examen de los estados contables trimestrales se efectúe de acuerdo con las normas aplicables a encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios, e incluya la verificación de la congruencia de los documentos examinados con la información sobre las decisiones societarias expuestas en actas, y la adecuación de dichas decisiones a la ley y a los estatutos, en lo relativo a sus aspectos formales y documentales.

Cuando el Síndico no es el Auditor

Para realizar mi tarea profesional sobre los documentos detallados precedentemente, he revisado la revisión efectuada por el auditor externo emitió su informe de revisión de fecha ... de acuerdo con las normas de auditoría vigentes en lo referido a encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios. Dicha revisión incluyó la verificación de la planificación del trabajo, de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos aplicados y de los resultados de la revisión efectuada por dicho profesional. El profesional mencionado ha llevado a cabo su examen de conformidad con las normas de revisión de estados contables de períodos intermedios establecidas en la sección IV de la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de independencia y las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requerimientos del Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de

Cuando el Síndico es el Auditor

Mi responsabilidad consiste en emitir una conclusión sobre los estados contables adjuntos basada en mi revisión. He llevado a cabo mi revisión de conformidad con las normas de revisión de estados contables de períodos intermedios establecidas en la sección IV de la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de independencia y las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requerimientos del Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de ...

Una revisión de los estados contables de períodos intermedios consiste en realizar indagaciones, principalmente a las personas responsables de los temas financieros y contables, y aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance significativamente menor que el de una auditoría y, por consiguiente, no me permite obtener seguridad de que tome conocimiento de todos los temas significativos que podrían identificarse en una auditoría. En consecuencia, no expreso opinión de auditoría. Dado que no es responsabilidad del síndico efectuar un control de gestión, el examen no se extendió a los criterios y decisiones empresarias de las diversas áreas de la Sociedad, cuestiones que son de responsabilidad exclusiva de la Dirección.

Conclusión: Sobre la base de mi revisión, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que los estados contables adjuntos de ABCD correspondientes al período de ... meses terminado el ... de ... de 20X2 no están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales argentinas.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios a) Según surge de los registros contables de ABCD, el pasivo devengado al ... de ... de ... a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$... y no era exigible a esa fecha (o "...", siendo \$... exigibles y \$... no exigibles a esa fecha"). b) Los estados contables adjuntos surgen de registros contables llevados, en sus aspectos formales, de conformidad con las disposiciones legales vigentes. c) Durante el período de.... meses finalizado el ...dede 20X2 hemos dado cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 294 de la Ley General de Sociedades, d) He constatado la constitución de las garantías de los administradores previstas en la legislación. e) (Otras ... de acuerdo con cada jurisdicción). [Lugar y fecha] [Identificación y firma del síndico]

Conclusiones a las que podemos arribar

La RT 55 reemplaza la RT 45 ya modificatoria de la RT 15, de la FACPCE, equiparando el informe del contador que se ha modificado con la RT 53 modificatoria de la RT 37 con el informe de síndico, siendo ésta la principal modificación y contemplando algunas consideraciones y mejoras que ayudan a entender mejor las tareas descriptas anteriormente. La función del síndico societario tiene su sustento principal en la Ley General de Sociedades, luego las normas técnicas que colaboran a interpretar los artículos de la misma hacen que se entienda toda la tarea, centrándose sobre los controles de legalidad y contables no debiendo hacer ninguna referencia a los controles de gestión o toma de decisiones por parte de los Directores de la Sociedad.

Sabemos que estas tareas no son masivas en el ámbito de los profesionales de las ciencias económicas, las mismas deben ser muy valoradas no solo por los responsables de

la entidad sino por la sociedad en que el ente se encuentra. Los informes, como ya es de público conocimiento deben legalizarse en los Consejos Profesionales, trascendiendo de esta a manera a terceros interesados en ellos y a los organismos hacia los cuales se debe dar cumplimiento.

Referencias Bibliográficas

- FACPCE (2023): *Resolución Técnica N° 55, 15, 45. Normas contables profesionales: Actuación del Contador Público como Síndico Societario*. Tomado de: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1, fecha de consulta: 18.04.2023.
- Ley 19.550 Ley General de Sociedades
- OUBIÑA, Gabriel H. FACCENDINI - Yanina C (2023) Resolución técnica 55. Modificación de la resolución técnica 15: Normas sobre la Actuación del Contador Público como Síndico Societario. Derogación de la resolución técnica 45. Segunda parte. Profesional & Empresaria. Desarrollo y Gestión. Revista 285. Errepar.

REPORTES INTEGRADOS EN EMPRESAS

INTEGRATED REPORTS IN COMPANIES

Ogresta, Valeria Magalí¹
 Pérez, Gonzalo Agustín²
 Precona, Claudia Andrea³

RESUMEN:

Las corporaciones han evolucionado en la forma en que generan y comunican la creación de valor. En el pasado, el foco estaba puesto sobre la performance económico-financiera. Sin embargo, nuevas tendencias como la sostenibilidad dieron nacimiento a una nueva concepción integral de cómo una organización crea, destruye o preserva el valor y cómo lo comunica.

Considerando que la contabilidad financiera se torna necesaria, pero no es suficiente para capturar el valor de una compañía, la disciplina contable ha diseñado nuevas herramientas de comunicación de la gestión, como lo ha sido el Balance Social. En este contexto, surge como un medio de comunicación global de la generación de valor el Reporte Integrado.

El objetivo del presente trabajo es realizar un análisis comparativo sobre una muestra de reportes integrados publicados, con el fin de detectar similitudes, diferencias y oportunidades de mejoras, para ofrecer una propuesta que ayude a su implementación.

SUMMARY

Corporations have evolved in the way they generate and communicate value creation. In the past, the focus was placed on the economic-financial performance. However, new trends such as sustainability have given birth to a new comprehensive conception of how an organization creates, destroys or preserves value and how it communicates it.

Considering that financial accounting becomes necessary, but it is not enough to capture the value of a company, the accounting discipline has designed new management communication tools, such as the Social Balance. In this context, the Integrated Report emerges as a means of global communication for the generation of value.

The objective of this work is to carry out a comparative analysis on a sample of published integrated reports, in order to detect similarities, differences and opportunities for improvement, to offer a proposal that helps its implementation.

¹ Valeria Magalí Ogresta, Contadora Pública y Lic. En Administración de Empresas (UADE), integrante del proyecto de investigación "Reportes contables integrados en empresas" (INSOD, UADE), vogresta@uade.edu.ar. Número de ORCID: 0009-0005-5556-0683.

² Gonzalo Agustín Pérez, Magíster en Economía Aplicada (UADE), Contador Público y Lic. En Administración de Empresas (UADE), responsable del proyecto de investigación "Reportes contables integrados en empresas" (INSOD, UADE), goperez@uade.edu.ar. Número de ORCID: 0009-0002-9888-7975.

³ Claudia Andrea Precona, Contadora Pública (UNQ), integrante del proyecto de investigación "Reportes contables integrados en empresas" (INSOD, UADE), cprecona@uade.edu.ar. Número de ORCID: 0009-0009-8962-2263.

PALABRAS CLAVE: valor – capital – integración - social y ambiental - reporte

KEY WORDS: value - capital - integration - social and environmental - report.

I. Introducción

El International Integrated Reporting Framework (2021) ha definido al reporte integrado como *“una comunicación concisa acerca de cómo la estrategia, el gobierno, la performance y las perspectivas – en el contexto de su entorno externo – de una empresa dan lugar a la creación de valor en el corto, mediano y largo plazo”*.

Varios son los marcos de referencia que se han desarrollado como antecedentes del Reporte integrado. Uno de ellos ha sido el Pacto Global de las Naciones Unidas *“lanzado en septiembre de 2000 [...] Es un marco práctico para desarrollar, implantar y divulgar políticas y prácticas de sostenibilidad empresarial”* (Barbei, Neira y Zinno, 2017).

Otro marco son las ISO 26.000 que abordan la gestión de responsabilidad social empresarial. *“Está diseñada para ser utilizada por organizaciones de todo tipo, tanto en los sectores público como privado, en los países desarrollados y en desarrollo, así como en las economías en transición”* (Iso.org, 2010).

Adicionalmente se encuentran los AA100 Accountability Principles. Barbei, Neira y Zinno (2017) mencionan que es *“un marco globalmente aceptado, basado en principios, aplicado por organizaciones de todos los tamaños, para identificar, priorizar, medir y responder a los desafíos de sostenibilidad de manera inclusiva y responsable”*.

Las normas contables profesionales argentinas han incluido el tratamiento del Balance Social, introducido en Argentina por la RT 36 de la FACPCE, que adoptó los estándares definidos por el Global Reporting Initiative (GRI), las ISO 26.000 y las guías de responsabilidad social, que establecen lineamientos en materia de Responsabilidad Social establecidas por la Organización Internacional de Normalización. El reporte integrado fue publicado por primera vez en 2013 y sus primeras implementaciones han sido por parte de empresas de economías desarrolladas, siguiendo los estándares del International Integrated Reporting Council.

En Argentina, los primeros reportes comenzaron a publicarse entre el 2017 y el 2018 de manera optativa. Cada año, nuevas compañías adoptan este modelo para comunicar su estrategia global; sin embargo, todavía se reduce a un grupo pequeño, que generalmente coincide con las empresas abiertas que hacen oferta pública de sus valores.

Desde el punto de vista académico, se han desarrollado numerosos trabajos tendientes a describir las distintas formas de creación de valor.

1. Marcos de referencia

En primer lugar, debemos diferenciar un “marco de referencia” de un “estándar de sostenibilidad”. Rodríguez (2021) sostiene que un marco de referencia: *“es un conjunto de principios y guías sobre cómo se estructura un reporte, cómo se prepara y cuáles son los tópi-*

cos generales que se cubren”. Por su parte, un estándar: *“se define como los requerimientos específicos, replicables y detallados sobre qué se debe reportar en cada tema, incluyendo métricas”*.

Hecha esta distinción, haremos un repaso por los distintos marcos de referencia; mientras que nuestro objetivo final será la presentación de una propuesta que facilite su aplicación.

Al momento de confeccionar un reporte integrado, existen tres marcos posibles de referencia:

- El marco internacional para reportes integrados;
- la guía para la elaboración de memorias del Global Reporting Initiative (GRI);
- los estándares del Sustainability Accounting Standards Board (SASB).

A. Marco internacional para reportes integrados

Es un marco de referencia para la elaboración del reporte integrado desarrollado por el Consejo Internacional de Reporte Integrado (IIRC por sus siglas en inglés). Tiene como objetivos, entre otros, proporcionar a las empresas una orientación para preparar sus reportes; mejorar la calidad de la información disponible; apoyar el pensamiento integrado; promover el análisis de la organización desde las perspectivas de los capitales (financiero, físico, intelectual, humano, natural y social y relacional) y su interdependencia.

De acuerdo con el Consejo Internacional de Reporte Integrado (2021) los capitales son *“inventarios de valor que se incrementan, disminuyen y transforman a través de las actividades y las salidas de la organización”*. Se enmarca en el enfoque sistémico por el cual se concibe a la organización como un sistema abierto.

Los capitales que desarrolla el marco son:

1. Capital financiero: conjunto de fondos.
2. Capital físico: objetos físicos para su uso.
3. Capital intelectual: intangibles basados en el conocimiento.
4. Capital humano: competencias, capacidades y experiencias de las personas.
5. Capital social y relacional: relaciones dentro y entre la comunidad.
6. Capital natural: recursos y procesos medioambientales.

La estructura del contenido es la siguiente:

Tabla 1 - Descripción de los contenidos del reporte integrado

Descripción general de la organización y de su entorno externo	¿Qué es lo que hace la organización y cuáles son las circunstancias en las que opera?
Gobernanza	¿De qué manera la estructura de gobierno corporativo en la organización apoya su capacidad de crear valor en el corto, mediano y largo plazo?

Modelo de negocio	¿Cuál es el modelo de negocio de la organización?
Riesgos y oportunidades	¿Cuáles son los riesgos y oportunidades específicos que afectan a la capacidad de la organización de crear valor en el corto, mediano y largo plazo, y cómo les está haciendo frente la organización?
Estrategia y asignación de recursos	¿A dónde quiere ir la organización y cómo pretende llegar?
Desempeño	¿Hasta qué punto la organización ha alcanzado sus objetivos estratégicos en un determinado periodo y cuáles son sus resultados en términos de efectos sobre los capitales?
Perspectivas	¿Cuáles son los retos e incertidumbres con los que probablemente la organización se encuentre durante la búsqueda de su estrategia y cuáles son las posibles consecuencias para su modelo de negocio y desempeño futuro?
Base para la elaboración y presentación	¿Cómo determina la organización los asuntos que deberán ser incluidos en el reporte integrado y cómo esos asuntos son cuantificados o evaluados?

Nota: en esta tabla se describen los principales contenidos del reporte integrado. Elaborada a partir de: Consejo Internacional de Reporte Integrado (2021). Tomado de: Integrated Reporting Framework | Integrated Reporting

B. Guía para la elaboración de memorias del GRI

La Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad del Global Reporting Initiative (GRI) es el modelo internacional más reconocido para la preparación del Balance Social y es la que se basa la Resolución Técnica N. 36 de Balance Social. El GRI es una iniciativa internacional apoyada desde Naciones Unidas.

De acuerdo con la FACPCE (2012):

*“la Guía del GRI contempla tres dimensiones: la económica, la ambiental y la social, e identifica las categorías que comprende cada una de ellas, así como los indicadores cuantitativos y cualitativos que permiten seguir la evolución de los resultados”.
A continuación, realizaremos un resumen de lo desarrollado por el GRI (2013).*

Existen dos opciones para la elaboración de las memorias de sostenibilidad:

- 1) La opción esencial: consta de los elementos fundamentales de una memoria de

sostenibilidad. Constituye un marco mediante el que las organizaciones transmiten las consecuencias de su desempeño económico, ambiental, social y de gobierno.

2) La opción exhaustiva: desarrolla la esencial, a la que incorpora nuevos contenidos básicos relativos a la estrategia, el análisis, el gobierno, la ética y la integridad de las organizaciones. Además, estas deben describir su desempeño de un modo más pormenorizado, para lo cual tienen que cubrir todos los indicadores relacionados con los aspectos materiales.

Ambas son válidas para todo de tipo de organizaciones, independientemente de su tamaño, sector o ubicación.

Por otro lado, existen dos tipos de contenidos básicos:

- Los contenidos básicos generales;
- los contenidos básicos específicos.

Los contenidos básicos generales

Tabla 2 – Los contenidos básicos generales

1.1. <i>Estrategia y análisis</i>	Ofrece una imagen general de la sostenibilidad de la organización.
1.2. <i>Perfil de la organización</i>	Ofrece una imagen general de las características de la organización.
1.3. <i>Aspectos materiales y Cobertura</i>	Ofrecen una visión de conjunto de: - los procesos mediante los cuales la organización ha determinado el contenido de la memoria; - los aspectos materiales y su cobertura; y - las reformulaciones de la información.
1.4. <i>Participación de los grupos de interés</i>	Aportan una visión de conjunto de la participación de los grupos de interés en la organización durante el periodo objeto de análisis.
1.5. <i>Perfil de la memoria</i>	Aportan una visión de conjunto de la información básica de la memoria, el índice de contenido GRI y el enfoque con relación a la verificación externa.

1.6. <i>Gobierno</i>	Aportan una visión de conjunto de: - la estructura de gobierno y su composición; - el papel del órgano superior de gobierno a la hora de establecer los propósitos, los valores y la estrategia de la organización; - la evaluación de las competencias y el desempeño del órgano superior de gobierno; - las funciones del órgano superior de gobierno en el ámbito de la gestión del riesgo; - las funciones del órgano superior de gobierno en la elaboración de memorias de sostenibilidad; - las funciones del órgano superior de gobierno en la evaluación del desempeño económico, ambiental y social; - y - la retribución y los incentivos.
1.7. <i>Ética e integridad</i>	Aportan una visión de conjunto de: - los valores, principios, estándares y normas de la organización; - sus mecanismos internos y externos de asesoramiento en pro de una conducta ética y lícita; y - sus mecanismos internos y externos de denuncia de conductas poco éticas o ilícitas y de asuntos relativos a la integridad.

Nota: en esta tabla se describen los contenidos básicos generales. Elaborada a partir de: GRI (2013): G4: Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad. Tomado de: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=5

Los contenidos básicos específicos

Tabla 3 – Los contenidos básicos específicos

2.1. Información sobre el enfoque de gestión	Ha de explicar la respuesta de la organización a los aspectos materiales.	
2.2. Indicadores por aspectos	Ofrecen información sobre el desempeño o los efectos económicos, ambientales y sociales de la organización en referencia a sus aspectos materiales.	
Categorías	Economía	Abarca el impacto de las organizaciones en la situación económica de los grupos de interés y en los sistemas económicos locales, nacionales e internacionales.
	Medio ambiente	Se refiere a los impactos de una organización en los sistemas naturales vivos e inertes, entre ellos los ecosistemas, el suelo, el aire y el agua.
	Desarrollo social	Está relacionada con la repercusión de las actividades de una organización en los sistemas sociales en los que opera.

Nota: en esta tabla se describen los contenidos básicos específicos. Elaborada a partir de: GRI (2013): G4: Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad. Tomado de: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=5

La verificación externa del balance social se aborda en tres apartados de la Guía:

- 1) Las opciones «de conformidad» con la Guía exigen que la organización incluya una declaración sobre la opción «de conformidad» con la guía elegida por la organización, así como una declaración relativa a la verificación externa, si la memoria ha sido verificada total o parcialmente.
- 2) El punto G4-33 solicita información sobre las políticas y prácticas vigentes de verificación externa, entre otros aspectos.
- 3) El índice de GRI relativo al punto G4-32 pide que se indique si un Contenido básico ha sido verificado externamente.

Aunque no es obligatoria, el GRI recomienda la verificación externa.

C. Estándares del SASB

La Fundación SASB se estableció en 2011 como una organización independiente sin ánimo de lucro dedicada al establecimiento de estándares. La misión de la Fundación SASB consistía en establecer y mantener estándares industriales que ayudaran a las empresas a divulgar a los inversores información sobre sostenibilidad de relevancia financiera y, además, útil para la toma de decisiones. (SASB, 2023)

A partir de agosto de 2022, el Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB, en inglés) de la Fundación IFRS asumió la responsabilidad de los Estándares SASB. El ISSB se ha comprometido a utilizar el enfoque industrial de los Estándares SASB y a utilizarlos como base para el desarrollo de sus propias Normas. El ISSB insta a los preparadores e inversores a continuar proporcionando su pleno apoyo a los Estándares SASB y a continuar utilizándolos hasta que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de Sostenibilidad los sustituyan. (SASB, 2023)

El uso del término «sostenibilidad» por parte de SASB se refiere a las actividades corporativas que mantienen o mejoran la capacidad de la empresa para crear valor a largo plazo. La contabilidad sobre sostenibilidad refleja el gobierno y la gestión de los efectos ambientales y sociales de una empresa derivados de la producción de bienes y servicios, así como el gobierno y la gestión de los capitales ambientales y sociales necesarios para crear valor a largo plazo. SASB también hace referencia a la sostenibilidad como «ESG» (siglas en inglés para los factores ambientales, sociales y de gobierno corporativo), aunque las cuestiones tradicionales de administración interna, como la composición del consejo, no se incluyen entre las actividades de fijación de normas de la SASB. Las normas SASB se han creado para identificar un conjunto mínimo de cuestiones de sostenibilidad con mayor probabilidad de afectar al desempeño operativo o la situación financiera de una empresa típica de un determinado sector, independientemente de dónde se encuentre. Las normas SASB están concebidas para permitir la comunicación sobre la actuación de las empresas en cuestiones de sostenibilidad a nivel de cada sector de una forma que resulte rentable y útil para la toma de decisiones mediante el uso de los mecanismos de divulgación y presentación de informes existentes. Las empresas pueden utilizar los estándares SASB para identificar, gestionar y comunicar mejor a los inversores información sobre sostenibilidad que es de relevancia financiera. Al mejorar la transparencia, la gestión de riesgos y el rendimiento, el uso de los estándares puede beneficiar a las empresas. Los estándares SASB también pueden ayudar a los inversores, ya que fomentan una presentación de informes cotejable, coherente y de relevancia financiera que les permite tomar mejores decisiones de inversión y para las votaciones. (SASB, 2023)

SASB ha desarrollado un conjunto de 77 estándares de contabilidad sobre sostenibilidad específicas para cada sector («estándares SASB» o «estándares industriales») y que se organizan según el Sustainable Industry Classification System (SICS).

Cada estándar SASB describe el sector de que se ocupa, incluido cualquier supuesto sobre el modelo de negocio predominante y los segmentos industriales incluidos.

Los estándares SASB incluyen:

Tabla 4 – Contenidos de los estándares SASB

Temas de divulgación	Conjunto mínimo de temas de divulgación específicos de un sector con una probabilidad razonable de constituir información importante, además de una breve descripción de la forma en que una buena o una mala gestión de cada tema puede afectar a la creación de valor.
Parámetros de contabilidad	Conjunto de factores de contabilidad cuantitativos o cualitativos que permiten medir el desempeño en cada tema.
Protocolos técnicos	Cada parámetro de contabilidad va acompañado de un protocolo técnico que proporciona orientación sobre las definiciones, el alcance, la aplicación, la recopilación y la presentación, aspectos todos ellos destinados a establecer los criterios adecuados para la verificación externa.
Parámetros de actividad	Conjunto de factores que cuantifican la escala de los negocios de una empresa y que junto con los parámetros de contabilidad, sirven para normalizar los datos y facilitar la comparación.

Nota: en esta tabla se describen los contenidos de los estándares. Elaborada a partir de: SABS (2018): Tomado de: <https://sasb.org/standards/download/?lang=es-es> Sustainability Accounting Standards Board,2018 - INDUSTRY STANDARD).

Además, la Guía de aplicación de los estándares SASB establece orientaciones aplicables al uso de todos los estándares industriales, y se considera parte de los estándares. A menos que en los protocolos técnicos contenidos en los estándares industriales se especifique lo contrario, las orientaciones de la Guía de aplicación de los estándares SASB es válida para las definiciones, el alcance, la implementación, la recopilación y la presentación de los parámetros de los estándares industriales.

El Marco Conceptual de SASB establece los conceptos básicos, principios, definiciones y objetivos que constituyen la base del enfoque del Consejo de Normas para fijar normas de contabilidad sobre sostenibilidad. El Reglamento interno de SASB se centra en los procesos y las prácticas de gobierno para la definición de normas. (SASB, 2023)

Los estándares SASB están destinadas a ser utilizadas en las comunicaciones a los inversores en relación con las cuestiones de sostenibilidad que probablemente afecten a la capacidad de las empresas de crear valor a largo plazo. El uso de los estándares SASB es voluntario. Cada empresa debe determinar qué estándar o estándares son pertinentes

para la compañía, qué temas de divulgación son de relevancia financiera para su negocio y sobre qué parámetros asociados deben informar teniendo en cuenta los requisitos legales que correspondan. (SASB, 2018)

2. Comparación entre los marcos de referencia

Todos los marcos de referencia tienen en común el concepto de “sostenibilidad” y facilitan la divulgación del desempeño social, ambiental y de gobierno corporativo de la empresa entre los distintos grupos de interés.

Sin embargo, también presentan diferencias. Rodríguez (2021) sostiene que la guía del GRI: “tiene un enfoque multi stakeholder, es decir, no solo está enfocado para inversionistas, sino también, para clientes, proveedores, organizaciones de la sociedad civil, ONG, comunidades, etc.”. En cambio, SASB: “está pensado mayoritariamente para los inversionistas porque aborda el cómo las acciones de sostenibilidad generan o no valor para la empresa y cómo pueden representar un riesgo financiero para ella”. Al respecto, podemos agregar que el marco internacional para reportes integrados, en este sentido, está más próximo a las guías del GRI.

En conclusión, lo ideal es utilizar todos los marcos de referencia para lograr un reporte más completo y que pueda brindar información para los diferentes grupos de interés.

II. Base de datos utilizada

Se analizó una muestra de 18 reportes integrados de empresas en su mayoría argentinas. Dichas empresas fueron divididas en tres grupos, según el tipo de actividad:

Tabla 5 – Sectores y empresas analizadas

Sector	Empresas
1. Industria	1.1 Acindar 1.2. Arca Continental 1.3. Arcor 1.4. Grupo Argos 1.5. Ledesma 1.6. Toyota
2. Servicios financieros	2.1. Banco ITAU 2.2. Banco Macro 2.3. Banco Santander 2.4. Bancor 2.5. BBVA 2.6. Banco Galicia

3. Servicios en general	3.1. Sancor Seguros
	3.2. Telefónica
	3.3. Mercadolibre
	3.4. Metrogas
	3.5. Telecom
	3.6. Ey Argentina

Para cada grupo, se analizaron los puntos en común que tenían los reportes, sus principales diferencias y las mejores prácticas observadas en ellos.

1. Análisis por sector

Tabla 6 – Análisis por sector

Industrias	Puntos en común: en todos los reportes analizados se detecta una presentación común de la empresa, en lo referido al perfil, cultura organizaciones, misión, visión, valores, grupos de interés, gobierno corporativo, resumen ejecutivo y mensaje de bienvenida de la máxima autoridad. En todos se incluye una tabla con los indicadores del GRI, objetivos de desarrollo sostenible y cadena de valor.
	Principales diferencias: más allá de los puntos en común, no todos los informes presentan la misión y visión, ni el modelo de los 6 capitales, ni desempeño pasado y perspectivas futuras, informe de aseguramiento, ni estados financieros. Finalmente, su extensión varía entre las 120 y las 220 páginas.
	Mejores prácticas: inclusión del informe de aseguramiento.
Servicios financieros	Puntos en común: todos los informes contienen las siguientes secciones: descripción de la estructura organizacional, planes de desarrollo sustentable, modelo de creación de valor y ratios económico-financieros, gestión integral de riesgos, capital financiero, capital industrial e intelectual, capital humano, social y ambiental. Además, hacen referencia a la guía del GRI.
	Principales diferencias: todos realizan un análisis del entorno actual excepto Galicia e Itaú. Todos tienen índice menos Galicia. El único que presenta la convocatoria a asamblea y un juego completo de EECC es Macro. Sólo Galicia, Macri y BBVA presentan el informe de auditoría.

	Mejores prácticas: en general todos presentan información relevante y bien organizada. Sin embargo, la clave puede ser la forma en que se presenta la información que tiene como destinatarios todo tipo de usuarios. En este sentido, las mejores prácticas fueron: índice ampliado en BANCOR, uso de íconos grandes e ilustraciones en Galicia e Itaú.
Servicios en general	Puntos en común: todos los informes comienzan con una carta del presidente, características de la firma, acerca del reporte, información financiera y no financiera (capital humano, ambiental, social) y referencia a distintos indicadores (GRI, por ejemplo).
	Principales diferencias: existe bastante diferencia en cuanto a la extensión (entre 53 y 676 páginas). Ey, Mercadolibre y Metrogas no incluyen informe de aseguramiento. EY: sólo hace referencia indicadores GRI; ML hace referencia a indicadores GRI, SASB y RI; Metrogras hace referencia a indicadores de GRI y SASB; Sancor hace referencia a indicadores de GRI; Telefónica hace referencia a indicadores de GRI y SASB; Telecom GRI. Ey, Mercadolibre y Telecom brinda los alcances del reporte
	Mejores prácticas: Telecom incluye perspectivas futuras. Tanto EY como Mercadolibre dividen la estructura en capitales (capital humano, intelectual, etc). Sancor, Telecom y Telefónica incluyen informe de verificación independiente. Sancor incluye hipervínculos para ingresar de manera rápida a cada sección. Ey, Mercadolibre y Telecom incluyen información sobre el reporte. Mercadolibre hace referencia a indicadores del reporte integrado.

2. Conclusiones consolidadas

Tomando el análisis de los tres sectores de empresas, el análisis consolidado es el siguiente:

Tabla 7 – Conclusiones consolidadas

Puntos en común	Carta de la máxima autoridad, características de la firma, información financiera y no financiera (distintos tipos de capitales) y referencia a indicadores, principalmente del GRI.
Principales diferencias	Extensión variable, no todos incluyen informe de aseguramiento ni brindan los alcances del reporte. No todos incluyen los estados financieros ni perspectivas futuras. No todos incluyen índice.

Mejores prácticas	- Incluir perspectivas futuras - Dividir la estructura en capitales, pero explícitamente detallados: por ejemplo, “capital humano”, “capital intelectual”... - Incluir informe de aseguramiento - Incluir hipervínculos para acceder rápidamente a las secciones - Utilizar como base no solo los indicadores del GRI, sino también del reporte integrado y SASB. - Incluir un índice (ampliado) - Utilización de íconos grandes e ilustraciones
-------------------	--

3. Adecuación de los informes a los contenidos del marco internacional para reportes integrados

Como comentamos anteriormente, existen distintos marcos de referencia que se pueden considerar para el armado de los reportes integrados. No obstante, luego de analizar la base de datos, también analizamos en qué medida cada uno de los 18 reportes integrados se adecua a los contenidos sugeridos por el marco internacional para reportes integrados, por considerarse el más específico de los tres.

De este modo, obtuvimos las siguientes conclusiones:

Contenido	Porcentaje de cumplimiento en los reportes integrados analizados (de manera explícita o implícita)
Descripción general de la organización y entorno externo	100%
Estructura de gobierno corporativo	
Modelo de negocio	

Bases de elaboración y presentación del reporte integrado	
Cumplimiento de objetivos estratégicos (desempeño)	
Estrategia y asignación de recursos	94%
Perspectivas futuras	77%
Riesgos y oportunidades del negocio	67%

III. Nuestra propuesta

Luego de utilizar los distintos aspectos teóricos junto con los reportes analizamos, proponemos las siguientes sugerencias para la confección de los reportes integrados:

1. De contenido

1.1. Efectuar una lectura completa de los tres marcos de referencia: marco internacional para reportes integrados, guía para la elaboración de memorias del GRI y los estándares del SASB.

1.2. Al incluir contenidos de las guías del GRI, optar entre la alternativa esencial o la exhaustiva, en función del tipo de información que se decida incluir.

1.3. Al incluir contenidos de los estándares del SASB, analizar los aspectos de sostenibilidad específicos para el sector de la organización.

1.4. El reporte debería incluir los siguientes contenidos:

- Carta de la máxima autoridad
- Descripción de la organización y del entorno, incluyendo la participación de los grupos de interés
- Gobierno corporativo, incluyendo aspectos sobre ética e integridad
- Modelo de negocio
- Riesgos y oportunidades que la afectan
- Estrategia utilizada
- Grado de cumplimiento de los objetivos estratégicos (plasmar su evolución en forma de “tablero de comando”, identificando el grado de cumplimiento en colores). Al respecto, incluir información sobre: a) capital financiero; b) capital físico; c) capital intelectual; d) capital humano; e) capital social y relacional; y f) capital natural
- Perspectivas futuras sobre el entorno y la organización

1.5. Explicitar en el informe las bases que se tomaron para su elaboración y los criterios que se utilizaron para incluirlas en el reporte (idealmente se deberían tomar los tres marcos de referencia).

1.6. Incluir una verificación externa

2. De estructura:

2.1. Incluir un índice ampliado

2.2. Recurrir a hipervínculos para acceder rápidamente a las secciones

2.3. Utilización de íconos grandes e ilustraciones

IV. Conclusiones finales

Cada vez más organizaciones incorporan como parte de su comunicación del negocio información no financiera, si bien hoy día dicha información es presentada de manera voluntaria. Por otra parte, los distintos grupos de interés no solo están interesados en conocer la performance económica financiera de una organización, sino también sus políticas de sostenibilidad y gobernanza, para poder medir la creación o destrucción de valor de una organización en el mediano – largo plazo.

Al momento de confeccionar reportes integrados, es importante, por un lado, conocer cuál es la estrategia del negocio y, por otra parte, cómo se dará a conocer dicha estrategia de manera integrada. Para ello las organizaciones cuentan con distintos marcos de referencia, que es importante que los conozcan y puedan adaptar la información a las necesidades particulares de cada organización.

También es una buena práctica tomar como referencia reportes integrados confeccionados por otras organizaciones para identificar los aspectos estructurales, particulares del negocio y que dichos reportes puedan compararse no solo dentro de la misma compañía, sino también respecto de otras entidades.

Finalmente, la verificación externa contribuye a brindar confiabilidad a la explicación de la generación de valor que transmiten estos reportes. No obstante, al momento dicha verificación se limita por el momento a dar fiabilidad sobre indicadores específicos y no sobre el reporte total. Por otra parte, la información integrada requerirá de equipos multidisciplinarios para poder realizar una verificación, debido a que la información no se limita al alcance económico-financiero, sino que incluye de manera global la performance de cada organización.



Referencias Bibliográficas

- BARBEI, Alejandro, NEIRA, Graciela y ZINNO Florencia (2017): *Reportes integrados, acercamientos desde la utilidad de la información*. Tomado de: <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/71477>, fecha de consulta: 22.06.2023.
- CONSEJO INTERNACIONAL DE REPORTE INTEGRADO (2021): *El Marco Internacional <IR>*. Tomado de: <https://www.integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>, fecha de consulta: 18.04.2023.
- DE LA ROSA LEAL, María Eugenia (2023): "Normativa sostenible contable en la transparencia empresarial", en *Revista Contabilidad y Auditoría*, Nro. 57, UBA, Buenos Aires, pp. 17-71. Tomado de: <https://www.ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/issue/view/431/163>, fecha de consulta: 14.08.23.
- FACPCE (2012): *Resolución Técnica N° 36. Normas contables profesionales: balance social*. Tomado de: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1, fecha de consulta: 18.04.2023.
- GODOY, Luis A. (2022): "Sostenibilidad, estado actual de su tratamiento en organismos técnicos internacionales", en *Revista de Auditoría AUDIT.AR*, Vol. 2 Nro. 1, UNLP, Buenos Aires, pp. 22-30, Tomado de: <https://doi.org/10.24215/27188647e013>.
- GRI (2013): *G4: Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad*. Tomado de: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=5, fecha de consulta: 18.04.2023
- MAZA, María Beatriz; SALAS CEDRÓN, María Yanet y del VALLE ZAFE, Jorge Omar (2022): "Algunas reflexiones sobre los avances normativos de la contabilidad social y ambiental", en *Revista de Investigaciones del Depto. de Ciencias Económicas*, Nro.26, UNLaM, Buenos Aires, pp. 1-12, Tomado de: <https://doi.org/10.54789/rince.26.11>.
- RODRÍGUEZ, Josefina (2021): *¿Cuál es la diferencia entre el marco de referencia SASB y GRI?* Tomado de: <https://blog.teroapp.com/cu%C3%A1l-es-la-diferencia-entre-el-marco-de-referencia-sasb-y-gri> fecha de consulta: 02.05.2023
- SABS (2018), *"Estándar de contabilidad sobre sustentabilidad: Industry standard versión 10.2018"*

SURGIMIENTO Y DESARROLLO DE LA AUDITORÍA EN RELACIÓN CON EL SISTEMA PRODUCTIVO CAPITALISTA. VINCULACIÓN CON LAS TEORÍAS POLÍTICO - ECONÓMICAS Y FILOSÓFICAS DE ADAM SMITH, KARL MARX Y MAX WEBER

EMERGENCE AND DEVELOPMENT OF AUDITING RELATED TO THE CAPITALIST PRODUCTIVE SYSTEM. LINK WITH THE POLITICAL - ECONOMICAL AND PHILOSOPHICAL THEORIES OF ADAM SMITH, KARL MARX AND MAX WEBER

Mg. Cecilia Ganz¹

RESUMEN:

El presente artículo analiza el surgimiento y desarrollo de la auditoría como herramienta de apoyo al desarrollo económico del sistema productivo capitalista y marxista. Se recorre desde el nacimiento de la auditoría como herramienta de control de la administración de las grandes fortunas y de la vigilancia de los recursos del estado hasta su conversión en una profesión que goza de reconocimiento universitario y cuenta con numerosas especializaciones, llegando a aplicarse actualmente en las actividades económicas más diversas. En paralelo, se relaciona cada etapa de ese proceso de evolución con las exigencias de cada momento histórico vinculado al sistema productivo capitalista. Así como también, se repasa la posición de Max Webber respecto al rol de las profesiones en las esferas sociales y económicas. Esta exploración permite determinar el agregado o desagregado de valor que puede aportar la auditoría a cada sistema económico productivo según Adam Smith y Karl Marx

1 Mg. Cecilia Ganz, mlc_tg@hotmail.com. Magister en Auditoría, Especializada en Auditoría Forense Interna. Contadora Pública. Diplomada en Prevención de Lavado de Dinero, Financiamiento del Terrorismo y Financiamiento de la Producción de Armas de Destrucción Masiva. Experta Certificada en CiberCrimen y CiberSeguridad. Programadora Web Full Stack Jr. Doctoranda en Ciencias Económicas. Estudiante de Abogacía en UBP. Auditora Interna en Banco Nación Argentina. Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-6764-9132>.

SUMMARY

Through this paper, we intend to address the problem derived from the figure of the organized payment system applicable to the tax on credits and debits in bank accounts, incorporated into positive law through a regulatory standard of the collecting agency.

In its development, the evolution of the interpretation of the analyzed figure is analyzed in the light of administrative and judicial jurisprudence, around the constitutional precepts. To end with a proposal for modification in the application of the tax that allows to moderate the distorting effects of the tax and its constitutional vices.

PALABRAS CLAVE: Auditoría - Capitalismo - Adam Smith - Karl Marx - Max Weber

KEY WORDS: Audit - Capitalism - Adam Smith - Karl Marx - Max Weber

I. Introducción

Para poder explorar la vinculación entre estos conceptos inicialmente se comenzará por definir de manera simple y sucinta qué se entiende, a los fines de esta obra, por auditoría. Luego se explorará cómo ha surgido y evolucionado esta ciencia en correspondencia con las exigencias de cada momento histórico. Se considerará cómo se relaciona el desarrollo de la auditoría con los sistemas de relaciones sociales de producción vigentes, sus máximos exponentes y sus principales ideas. En ese sentido, se estudiará cómo se adaptó la auditoría al régimen social de producción precapitalista y capitalista. Así mismo se explorarán las perspectivas de Adam Smith, Max Weber y Karl Marx al respecto.

El interés de la presente reflexión reside en poner de relieve el potencial agregado o desagregado de valor que aporta la ejecución de tareas de auditoría al sistema de organización económica capitalista y al método de organización económica socialista. Este relevamiento se realizará desde las perspectivas de tres autores clásicos considerados como padres de corrientes económicas, políticas y filosóficas. Para ello en primer lugar se estudiará la utilidad de la auditoría en el modelo económico capitalista acorde al pensamiento de Adam Smith. En segundo lugar se descubrirá la postura de Karl Marx respecto a la utilidad y viabilidad de ejecutar auditorías en el sistema capitalista y socialista. Finalmente se considerarán las condiciones sociológicas y culturales de legitimidad que requiere el trabajo del auditor para cumplir con sus objetivos.

Ninguno de los autores mencionados ha manifestado abiertamente su pensamiento sobre la vinculación entre sus teorías y la tarea del auditor. Sin embargo, se intentará explorar la contribución positiva o negativa que la auditoría podría ofrecer a sus modelos. Esta finalidad se conseguirá mediante el estudio de las posturas de los autores aludidos en relación al sistema de producción capitalista y sus propias teorías económicas, políticas y filosóficas. La metodología aplicada será la revisión y exploración de textos, para realizar una compilación de aportes a la temática investigada de diferentes autores (y de ellos mismos) en torno al pensamiento de Adam Smith, Karl Marx y Max Weber. En donde se hará énfasis en los temas de formas de distribución de la riqueza en cada modelo económico, concepción de la igualdad en los sistemas productivos con relación a la concentración y centralización del capital y finalmente se puntualizará en la necesidad de legitimación de la profesión

Desarrollo

1. Antecedentes históricos del desarrollo de la auditoría en los modos de producción precapitalistas

La auditoría² gubernamental se origina con el surgimiento de los Estados y su facultad de recaudar impuestos. Esta ciencia se encargaba del control de la recaudación de impuestos y de la vigilancia del desempeño de los funcionarios (Meigs, 1987). Por su parte, la auditoría privada surge en el momento en que la propiedad de los recursos, la responsabilidad de asignarlos a usos productivos y su explotación dejan de estar en manos de una única persona. Atento a que quien está directamente interesado en el incremento de valor del emprendimiento (propietario) no es quien lo administra, el propósito fundamental de las primeras auditorías consistía en detectar desfalcos y determinar si las personas en posiciones de confianza estaban actuando e informando de manera responsable (Zambrano, 2017).

El modo de producción precapitalista (es decir, anterior a la Revolución Industrial) estuvo marcado por una alta desigualdad en la distribución de las riquezas (Tamayo, 2015). Los ricos eran únicamente los miembros de la monarquía, la mayoría de los nobles, selectos funcionarios integrantes de la corte y la cúpula del clero. Las personas con títulos nobiliarios por herencia familiar poseían grandes extensiones de tierra para arrendar. Los funcionarios más allegados a la monarquía ostentaban prestigio y poder por participar en los asuntos políticos del estado, lo que les permitía obtener beneficios económicos personales. El clero estaba exento de tributar, lo cual era un gran alivio debido a la fuerte presión impositiva de la época; además contaban con el apoyo económico de los gobernantes. La clase media como tal no existía. Había un grupo muy reducido de personas con escasos medios económicos, que representaban los más pudientes dentro de la clase baja, conformado por los dueños de negocios unipersonales o familiares (como artesanos o ejecutores de oficios) cuya mayor aspiración era ser proveedores de los gobernantes ya que eso aseguraría su supervivencia. El resto de la población, que constituían el grupo más voluminoso, eran pobres o indigentes. Así, la sociedad que estaba muy jerarquizada se dividía en estamentos claramente diferenciados donde cada individuo ocupaba un lugar y desempeñaba una función predeterminada según el grupo en el que había nacido. Es decir, había muy pocas posibilidades de escalar social y económicamente (Elizondo, 2018). En ese contexto, donde los gobernantes y ricos necesitaban asegurarse de que sus bienes personales no fueran desfalcados, la contabilidad se limitaba a ser llevada como una teneduría de libros y era ejercida por una persona alfabetizada. Lo que actualmente se conoce como auditoría externa, se veía reducida a la rendición de cuentas (con el objetivo de detectar fraudes y asegurar la integridad, la existencia y valuación de las posesiones) y era ejecutada por personas de confianza del monarca. La auditoría

2 Puede entenderse a la auditoría como un proceso de examen o de revisión efectuado por un sujeto (auditor) que confronta el objeto a revisar (aspecto contable, legal, operativo o integral) con un marco de información siguiendo las etapas de planificación, ejecución y conclusión. La auditoría se clasifica, según el sujeto revisor, en externa (que es aquella efectuada por un auditor que no es empleado de la compañía sujeta a revisión) e interna (que es aquella efectuada por un auditor que es empleado de la empresa revisada) (Álvarez Chiabo, 2012). Acorde a Perfumo (2015) esta tarea persigue diversos objetivos; cada uno de ellos implica una rama de esta ciencia. Así, según el objeto a revisar, algunas de las sub-especialidades de la auditoría son la auditoría de gestión, contable, operativa, entre otras. Es decir, existen numerosas variantes de la auditoría, cada una de las cuales emplea un conjunto de técnicas, herramientas y conocimientos específicos para lograr diversos objetivos. Por lo tanto, actualmente, los auditores se especializan en la ejecución de uno de estos tipos de auditorías. Sin embargo, pueden destacarse dos grandes ramas de esta ciencia: la auditoría pública o gubernamental y la auditoría privada. La auditoría pública se encarga de ejercer control de la hacienda pública y las cuentas de los gobiernos, mientras que la auditoría privada se enfoca en la detección de distorsiones en las cuentas de las organizaciones privadas (Arguello, 1976).

interna no existía, solo se contaba con un precario sistema de control interno enfocado principalmente en establecer mecanismos de oposición de intereses entre las personas que debían administrar los bienes y la consecuente explicación de lo actuado que efectuaban esos gestores a los dueños de las riquezas. Por su parte, los emprendedores dueños de pequeñas explotaciones familiares no aplicaban mecanismos de control. Es decir, la contabilidad y la auditoría se limitaba al aseguramiento de las grandes fortunas (Arguello, 1976).

Los orígenes de la auditoría se remontan a la época de los tolomeos. Los papiros de Zenón, prueban su práctica entre los antiguos egipcios con el fin de que el monarca pueda tener una seguridad razonable sobre la cuantía y gestión de sus riquezas. Recién en los albores de la Edad Media se acuñó el vocablo "Auditor" cuyo significado original era "El que escucha". Esta palabra surge debido al procedimiento de rendición de cuentas que los señores feudales debían hacer al rey. En esa época los registros contables mantenidos por cada feudo se aprobaban mediante una audiencia pública en la cual los administradores de los feudos explicaban lo obrado en voz alta a un funcionario designado por el soberano (Meigs, 1987). Al mismo tiempo los parlamentos europeos crearon el denominado Tribunal Mayor de Cuentas cuya función específica era la de revisar las cuentas que presentaban los reyes, utilizando la figura de auditor como la persona encargada de revisar las cuentas de la monarquía para evitar fraudes (el responsable de esta función era llamado "revisor de cuentas") (Miranda A, 1982).

Hacia los confines de la Edad Media cuando en Europa comenzaba a caer el sistema feudal, surgen las primeras explotaciones comerciales privadas no familiares de tamaño mediano (lo que actualmente se denominan Pymes), en manos de una nueva clase social: los burgueses. Ellos contratan trabajadores y comienzan a monetizar las relaciones laborales, lo cual genera otra clase social nueva: el proletariado. Esto generó que los productores y comerciantes tuvieran que idear diversos mecanismos de control interno para vigilar a sus empleados y operaciones. Estas actividades de vigilancia eran ejercidas por el propio dueño del negocio puesto que aún no comenzaba la producción a gran escala, ni tampoco se contaba con gerenciamiento externo. Así comenzaron a ejercerse en simultáneo tareas de auditoría en el ámbito privado y también en la esfera pública ya que cada vez se enfatiza más en revisar las gestiones de algunos funcionarios públicos que tenían a su cargo los fondos del Estado o de la ciudad a su cargo. Esto constituye el primer antecedente histórico del nacimiento de la concepción moderna de la auditoría. Sin embargo, las causas fundamentales que originaron el surgimiento de la profesión del auditor en la concepción más cercana a la que actualmente se conoce fue el desarrollo de la Revolución Industrial (Jiménez, 2009).

2. El modo de producción capitalista y su relación con el desarrollo de la auditoría

Desde mediados del siglo XVIII se dio en Inglaterra un fenómeno que vino a transformar a la humanidad: la Revolución Industrial. La primera etapa de este movimiento (ocurrido entre 1750 y 1840) originó profundas transformaciones en los aspectos económicos, sociales y tecnológicos. Con los nuevos tiempos, vienen los nuevos modos de producción y comercialización a gran escala, se empiezan a complejizar y expandir las operaciones con la ampliación a mercados extranjeros para colocar los productos excedentes, crece el número de asalariados contratados, aumenta exponencialmente el requerimiento de mayor monto de inversión en bienes de capital (como maquinarias) lo que conlleva a la búsqueda de inversores ajenos a las incipientes empresas y aparece la necesidad de

contar en los emprendimientos privados con gerenciamiento externo. Es decir, se deslinda la función de dueño de los bienes (capitalista) y la del gerente o administrador de los recursos físicos y financieros. Esto conlleva a la aparición de nuevas formas de organización fabril y comercial, los pequeños talleres y fábricas familiares son reemplazados por sociedades comerciales e industriales. Así las principales consecuencias económicas de la Revolución Industrial son el nacimiento de la industria y un gran aumento de la riqueza junto a una nueva forma de distribución concentrada en manos de los burgueses (Escudero, 2009).

Tras estos vertiginosos cambios aparecen las teorías económicas de Adam Smith quien por primera vez habla del libre comercio y su funcionamiento. Además, introduce los conceptos de capital, capitalista y capitalismo. Entendiéndose por capital al conjunto de bienes físicos y financieros destinados a fines productivos como producir riqueza y generar ingresos. Por el vocablo capitalista se entiende al poseedor de esos activos. Finalmente se entiende por capitalismo a un sistema económico en el que los agentes privados poseen y controlan los medios de producción de acuerdo con su propio interés. Su característica esencial es la motivación para obtener utilidades. A su vez la oferta y la demanda fijan libremente los precios en los mercados. Se basa en la realización de transacciones de intercambio voluntario, en las que ambas partes tienen su propio interés en los resultados, pero ninguna puede obtener lo que quiere sin tener en cuenta lo que quiere la otra parte. Finalmente considera que el motor del funcionamiento del sistema es la distribución desigual de la riqueza (Mokyr, 2010)

Desde una mirada sociológica y económica el autor Max Weber analizó el origen y desarrollo del capitalismo. Sostuvo que la reforma protestante iniciada en el siglo XVI generó las condiciones culturales necesarias que permitieron el nacimiento y auge del capitalismo. El cristianismo católico medieval exigía que cada individuo debía ganar solo lo necesario para sobrevivir y consideraba pecado a la pretensión de lograr más riqueza o posesiones de lo necesario. Al contrario, para los calvinistas la acumulación de riqueza no era más que la plasmación de la voluntad divina. Por ende, un individuo enriquecido era señal de haber sido bendecido por Dios. A su vez, los protestantes profesaban que esa riqueza no debía usarse para el lujo o el disfrute personal, sino que debía servir para aumentar la propia fortuna. En definitiva, para Weber, todos los aspectos típicos de la mentalidad capitalista y burguesa están cargados de significado religioso protestante (Weber, 1919). Sin embargo, coexiste una nueva teoría que interpreta la teoría Weberiana en un sentido contrario sobre la relación de causalidad entre la ética protestante y el capitalismo. Esta postura se basa en dos ideas básicas: “la afinidad electiva” y la metáfora del “guardaguas”. Por “afinidades electivas” sostiene que Weber aludía a una metáfora para referirse a “una manera de relacionar en términos flexibles y abiertos, a las ideas con la dinámica de los intereses”. Por otra parte, la metáfora del “guardaguas” se refiere a que la ética protestante tuvo un importante impacto en el desarrollo histórico del capitalismo occidental a partir del siglo XVII, puesto que sirvió como una especie de “guardaguas” que modificó la trayectoria de la dinámica de los intereses materiales en la que venía encarrilada la locomotora del desarrollo capitalista moderno. De esta manera, el impacto de la ética calvinista sobre el desarrollo del capitalismo moderno, tal y como lo vio Weber, es indirecto, esto es, de ninguna manera se presenta como causal genético puesto que la dinámica del desarrollo del capitalismo moderno antecede a la aparición de la reforma protestante (Gil Villegas, 2003). De cualquier manera, aun aceptando este planteo de que el protestantismo probablemente no ha sido una de las causas materiales del origen del sistema capitalista, es indiscutible que la doctrina calvinista ha patrocinado y fomentado el mantenimiento, desarro-

llo y expansión del sistema económico de producción capitalista. Esto se logró cuando esta nueva creencia religiosa impulsó los beneficios de los intereses materiales propios enfocados en el autoengrandecimiento y la autopreservación.

Acorde a Weber lo que diferenció al sistema precapitalista del sistema capitalista, no es el ánimo de lucro pues éste existió en ambos modelos. Lo que caracteriza al capitalismo moderno es la racionalidad en la utilización industrial del capital y la organización del trabajo. Así, la existencia de una empresa organizada racionalmente unida a la utilización del trabajo libre y a una conducta civil racionalizada (es decir, una mentalidad que aspira a obtener un lucro ejerciendo, sistemáticamente una profesión), hacen que el capitalismo se configure como el orden económico racional por excelencia. Entonces, para Weber el capitalismo moderno encarna el racionalismo económico. Esto significa el sometimiento de la actividad económica al cálculo económico exacto y a los principios de la ciencia moderna, más especialmente la organización racional del trabajo, la cual sólo es posible sobre la base del trabajo formalmente libre.

Una vez establecida la Revolución Industrial se impone un contexto complejo y cambiante donde tienen que sobrevivir las incipientes empresas. A ello se suma la instauración del capitalismo como sistema de producción vigente en Europa y los inicios del libre mercado. Estos factores obligan a la contabilidad y la auditoría a desarrollarse y profesionalizarse para poder reflejar y supervisar la nueva realidad. Estas ciencias empiezan a ser ejercidas por hombres especializados en problemas económicos, financieros y contables; al mismo tiempo surgen las primeras normas para su ejecución como la obligatoriedad impuesta a las empresas de llevar Estados Financieros y que los mismos sean revisados por un contador independiente. Ese fue el inicio formal de la auditoría externa, tal como se la conoce en la actualidad. Además, en ese momento se comenzó a entender la importancia de dividir las funciones de custodia de activos y su registro; también se establecieron controles internos más eficientes para proteger los bienes y detectar fraudes. Se incorporaron métodos de supervisión del sistema de control interno, lo que inició la auditoría interna. Con lo cual se puede decir que la auditoría enfatiza su papel de protección de los intereses de los capitalistas puesto que su objetivo es asegurar que los encargados de administrar el capital en vistas de obtener la mayor rentabilidad posible estén actuando de buena fe. Este aspecto se pone de relieve al analizar el nuevo dilema económico que trajo aparejado la Revolución Industrial y el sistema capitalista, que es conocido como el problema de agencia. Este asunto obliga a la auditoría a ampliar sus horizontes convirtiéndose en una solución a la Teoría de la Agencia. Esta teoría plantea una relación conflictiva entre dos personas: un principal y un agente. El principal puede ser un capitalista (dueño o inversor de una empresa) y el agente puede estar representado por un gerente, quien toma las decisiones que afectan al patrimonio del propietario; o bien el principal puede ser un gerente y el agente su subordinado, quien toma decisiones que afectan a la reputación y el desempeño del gerente. La Teoría de la Agencia se basa en el supuesto de que los intereses del principal y del agente divergen. Lo que significa que la actuación del agente no siempre está encaminada a obtener el mayor beneficio para el principal. En virtud de ello, es que surge la necesidad de proteger los intereses del principal o del capitalista. Por ende, se puede decir que, la principal transformación que sufre la auditoría con la Revolución Industrial es su afincamiento como tarea de protección del capital en respuesta a la necesidad de velar por los intereses de los capitalistas quienes invertían en diversos proyectos que contaban con gerenciamiento de terceros que aportaban su trabajo sin arriesgar dinero (Tamayo, 2015).

Años más tarde, con la primera crisis del capitalismo (1830) surgen disconformidades sociales y presiones económicas. Esto dio origen al surgimiento de nuevas ideas sobre posibles modelos económicos alternativos al capitalismo. En este contexto surgen con fuerza las ideas socialistas de Karl Marx que principalmente propone una sociedad igualitaria (sin clases sociales), donde reine la igualdad (con administración científica de la producción) y donde no exista la propiedad privada (los medios de producción están en poder del Estado durante la Dictadura del Proletariado y luego al cambiar las condiciones materiales de producción la riqueza es colectiva, auto-organizada y con distribución racional. Esto crea una sociedad libre e igualitaria donde lo material está garantizado) (Tamayo, 2015).

3. Relación entre el capital, la igualdad, la legitimidad y la auditoría acorde a: Adam Smith, Karl Marx y Max Weber.

Adam Smith es considerado como el padre del capitalismo por ser el autor intelectual de este modelo. En su libro "Riqueza de las Naciones" expuso su teoría económica sobre el funcionamiento del método de organización económica capitalista. De allí se puede rescatar que él sostiene que una de las claves para el éxito del capitalismo es que exista desigualdad en la distribución de la propiedad. Se basa en que la desigualdad genera necesidad de trabajar en las personas y el trabajo es el factor que produce riqueza (entendiéndose como la abundancia y baratura de los bienes) (Smith, 1776). Un claro ejemplo de la distribución desigual de las riquezas que promovió la instauración del régimen capitalista de producción se dio en Europa en los años previos a la Revolución Industrial, y fue conocido como Acumulación Originaria de Capital. Este proceso consistió en la transformación de los productores directos en obreros asalariados y la concentración en manos privadas de los medios de producción, bienes de sustento y dinero (Marx, 1867). Sin embargo, Adam Smith explicó este hecho como un proceso violento de evolución histórica. Sostuvo que este evento de redistribución de la riqueza (es decir, la concentración de la propiedad en pocas manos) ocurrió por el uso de la fuerza de algunos individuos sobre otros, sin estar relacionado con la inteligencia o el mérito de las personas. En su teoría agrega que posteriormente la traslación de la propiedad acaece por cinco razones: ocupación, tradición, adhesión, prescripción y sucesión. Además mencionó que quienes no cuentan con esos activos poseen la propiedad de su propio trabajo, que es el fundamento original de todas las demás propiedades puesto que puede ser intercambiado libremente por una retribución económica (Smith, 1776).

Siguiendo la formulación teórica de Adam Smith, el hecho de que la riqueza esté concentrada en pocas manos requiere que sea protegida por el Estado (ya que el propio Estado consiste en la dominación de un grupo de personas por sobre otras). Agrega también que esa riqueza desigualmente distribuida debe ser salvaguardada por sus propios poseedores (como los burgueses en esa época). En ese sentido, acorde al mismo autor, el Estado debe garantizar y brindar seguridad a la propiedad privada. Asegura que el primer y principal designio de todo sistema de gobierno es mantener la justicia y evitar que los miembros de la sociedad invadan la propiedad de otro, o se apoderen de lo que no es suyo. Por lo tanto, la tarea primordial es dar a cada uno la posesión segura y pacífica de su propiedad por medio de tres factores: seguridad ofrecida mediante la violencia del Estado (como el ejército o la policía), la libertad garantizada para actuar de la manera más ventajosa y leyes que aseguren la conservación de la propiedad privada (Smith, 1776).

Dentro de las normas que dicta el Estado para proteger la propiedad privada constan

algunas tendientes a evitar los robos o hurtos y otras que pretenden mitigar los delitos de cuello blanco. Esto se debe a que los desfalcos pueden producir una nueva redistribución de las riquezas donde los propietarios del capital se vean desposeídos de sus bienes por sus dependientes. En ese caso todo el sistema capitalista correría peligro: *sin confianza no hay inversión* puesto que los capitalistas no estarían dispuestos a depositar su dinero en diversos proyectos donde ellos no pueden ser los administradores ya que no solamente deben enfrentar el riesgo inherente de invertir como son las ganancias o pérdidas propias del negocio, sino que también están expuestos a que sus activos sean malversados por los gerentes encargados de la administración de su patrimonio. *Sin inversión no se puede producir* ya que cada vez la fabricación se industrializa más por lo que se requiere mayor monto de capital inicial y de reinversión anual para lograr mantener el capital de trabajo necesario que permita conservar el nivel de producción y en lo posible acrecentar la cantidad y calidad de los bienes de capital para poder expandirse hacia nuevos mercados. *Sin producción se frustra el libre intercambio*, al existir escasa producción la diversidad de bienes y servicios es muy reducida lo cual desmotiva el intercambio, propicia los monopolios puesto que son muy pocos los capitalistas dispuestos a correr tan alto riesgo y distorsiona el sistema de fijación de precios mediante la oferta y demanda libre ya que los consumidores están obligados a elegir entre los escasos productos disponibles de los pocos productores existentes. *Sin intercambio libre no puede existir generación de riqueza*, como hay poca producción los bienes son escasos, caros y homogéneos, esto desmotiva el intercambio y promueve la igualdad de tareas y el autoabastecimiento con productos básicos y primarios; estas condiciones generar desperdicios de tiempo, disminución de destrezas, desaliento a las innovaciones y finalmente destrucción de riqueza (es decir, no solamente que este hecho evita la generación de riqueza sino que fomenta la pérdida de bienestar y abundancia).

Entonces en vistas de evitar poner en riesgo al sistema capitalista y en busca de proteger la propiedad privada de los delitos de guante blanco (como malversación de fondos cometida contra los capitalistas por sus dependientes), el Estado debe definir mecanismos tendientes a solucionar los problemas de agencia. Esta cuestión ocurre cuando los intereses de los gerentes o administradores del capital difieren de la conveniencia de los poseedores de las riquezas que se convierten en inversión para diversas empresas. En esa situación ocurre una asimetría en la información entre el capitalista y el gerente. El momento en el que el propietario del capital delega la función de administración de los bienes, pierde el acceso a los datos en tiempo real sobre la gestión del capital. Por ende, al capitalista únicamente le queda confiar en que su administrador hará una buena gestión y tendrá predisposición a rendirle cuentas periódicamente. Como forma de devolver la confianza en la relación de agencia (base para el funcionamiento de las compañías capitalistas), el Estado puede dictar leyes tendientes a proteger los intereses de los inversores. Un ejemplo de esto es la Ley Británica de Sociedades Anónimas (1862) que reconoce por primera vez a la profesión de auditoría. Esa ley estableció la obligatoriedad de que las empresas lleven Estados Financieros y que sobre los mismos se practiquen auditorías externas por contadores independientes para asegurar la veracidad de la información. En los considerandos de esa normativa se profesaba que "un sistema metódico y normalizado de contabilidad es deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude, así como para una aceptación general de la necesidad de efectuar una revisión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas" (Ley Británica de Sociedades, 1862).

Sin embargo, la propiedad privada también debe ser defendida por los propios capitalistas. Esto implica que los mismos burgueses debieron implementar métodos para vigilar sus activos, uno de los procedimientos más eficientes empleados en la época fue la auditoría interna como herramienta de monitoreo del funcionamiento del sistema de control interno. Esta técnica se utilizó como medio de supervisar los intereses de los capitalistas mediante la vigilancia de lo actuado por sus gerentes y empleados. Así se logró que la auditoría aporte confianza a la gestión del agente y a la información que éste presenta a su principal. Es decir, otorga confiabilidad a la rendición de cuentas y transparencia de su gestión. Se puede decir entonces que ambas herramientas (tanto la auditoría externa impuesta por el Estado para fomentar la inversión como la auditoría interna empleada por los capitalistas como medio de contralor de sus dependientes), ayudaron a conservar la propiedad en pocas manos y evitar una nueva redistribución del capital (como ocurrió al pasar del sistema feudal al industrial).

Entonces siendo que Adam Smith es un defensor y padre del capitalismo donde pregonaba que una de las condiciones necesarias para que su modelo económico funcione es lograr brindar seguridad a los capitalistas, quienes debido a la división de tareas no se encuentran vigilando sus emprendimientos sino haciendo más dinero con nuevas inversiones, se puede decir que la auditoría es una herramienta que agrega valor al sistema capitalista puesto que se ha creado para proteger los intereses de los poseedores del capital. Esa idea fue reforzada por Karl Marx ya que le concedió especial importancia a la contabilidad y la auditoría, al declarar que el control era un elemento indispensable en el sistema capitalista cuando escribió: “Cuando un capitalista invierte su capital en un negocio nuevo, no tiene más remedio que dedicar una parte de él a comprar un contable, etcétera y a adquirir los materiales necesarios para la contabilidad. Y si su capital está ya funcionando, dedicado a su proceso constante de reproducción, tiene que hacer revertir constantemente una parte del producto-mercancía, transformándolo en dinero, para pagar a los contables, dependientes, etc. Esta parte del capital se sustrae al proceso de producción y figura entre los gastos de circulación, que hay que deducir del producto total” (Marx, El manifiesto socialista, 1848, p. 191). Esta cita permite poner de manifiesto que Marx sostiene que la auditoría es un medio de contralor eficaz para asegurar la existencia e integridad de la propiedad privada, la cual es indispensable en el sistema capitalista.

Tal como se analizó precedentemente, en el sistema precapitalista y en los primeros años de la Revolución Industrial se practicaban diversas formas de auditorías (porque los poseedores de riquezas apreciaban el valor de la información que aportaba esta ciencia). Sin embargo, ese trabajo era ejercido por personas sin conocimientos específicos en la temática, solo eran elegidos por ser individuos de confianza de los adinerados. Los controles que se realizaban eran básicos, sin técnicas y solamente respetaban las formas tradicionales de control sin adaptarlas a cada rubro específico a supervisar. Esta situación cambió cuando con la instauración del nuevo orden, tras la caída del sistema feudal, los trabajos y oficios comenzaron a profesionalizarse. Se puede afirmar que el capitalismo y las profesiones tienen una relación recíprocamente beneficiosa.

El sistema capitalista es el promotor del surgimiento y la consolidación de las profesiones puesto que como este sistema económico se basa en la división y especialización del trabajo fomenta la formación profesional otorgando a los nuevos profesionales movilidad en la pirámide económica y social (con el inicio de la sociedad industrial contemporánea, en la cual no existen ya conceptos feudales como la esclavitud o la aristocracia,

sino una repartición de la sociedad determinada por su inserción en la lógica de la producción mercantil y capitalista, las profesiones le permitieron a personas que no tenían fortuna acceder a círculos sociales que antes les eran impensados. De esa manera, en la moderna sociedad capitalista los individuos nacen insertos en una clase social, pero pueden escalar mediante diversos mecanismos como ser profesionales hacia las superiores o descender a las inferiores, a diferencia de los sistemas antiguos en los que el nacimiento determinaba la posición social). Este aspecto se refleja en dos dimensiones complementarias: el ascenso en la pirámide social de los profesionales y el surgimiento de una nueva clase económica formada por las personas especializadas. El ascenso en la pirámide social de los profesionales ocurrió por la autoridad y el reconocimiento que se les otorgó a estos especialistas en su campo del saber. La sociedad racional capitalista con su amplia confianza en la autoridad de las instituciones les concedió legitimidad a las universidades para otorgar títulos acreditativos de saber profesional. Esto permitió que aquellos trabajos que antes de la Revolución Industrial se destinaban a las personas de confianza de los ricos ahora fuesen realizados por personas especializadas en el oficio. Así los profesionales son reconocidos como las personas más aptas para ocupar cargos públicos y para gestionar emprendimientos privados.

Por ende, son respetados y aceptados en la sociedad no por sus riquezas ni por sus títulos nobiliarios sino por ser poseedores de un título acreditativo de saber. A su vez, las personas que logran especializarse son mejor remuneradas (en comparación con la mano de obra no calificada) lo cual les otorga mayor poder adquisitivo y les permite movilizarse en la pirámide económica. Es decir, las profesiones generan el surgimiento de la clase media que en sus inicios se trataba de un grupo muy reducido de personas que por haber logrado un saber profesional acceden a mejor remuneración lo que les otorga un mayor poder adquisitivo. A su vez, este nuevo estamento socioeconómico con el paso del tiempo y la popularización de las profesiones se va haciendo cada vez más cuantioso, así se convierte en un nuevo nicho de mercado donde las empresas pueden colocar sus productos lo cual fomenta el crecimiento económico. Por otra parte, *el trabajo profesional es uno de los factores claves para el éxito y mantenimiento en vigencia del capitalismo* puesto que este sistema económico se basa en la división y especialización del trabajo para producir mayor variedad de bienes y servicios de mejor calidad a un precio más accesible. Esto se logra por poder elaborar mayor cantidad de productos en menor tiempo por el aumento en la productividad otorgado por el saber profesional que aporta mejoras en los procesos y crea nuevos desarrollos. En ese sentido, las profesiones aportaron a la economía personal capacitado para resolver problemas complejos en las incipientes industrias y en los nuevos rubros de negocios emergentes. Así como también, los profesionales comenzaron a crear nuevos desarrollos para perfeccionar los procesos de producción, mejorar los mecanismos de control y optimizar todos los sistemas, procesos y procedimientos conocidos hasta el momento.

Es decir, el trabajo profesional y especializado logró incrementar la productividad de los procesos existentes e incorporar nuevos avances con la finalidad de lograr mayor oferta de bienes y servicios. Esto redundó en expansión de la economía ya que la creciente fabricación de productos de mejor calidad a menor precio favorece el intercambio en un mercado libre, fomenta el surgimiento de nuevos rubros de negocio e impulsa la circulación de dinero.

Con relación a este aspecto, Karl Marx sostiene que la especialización es un factor plena-

mente capitalista. En su modelo económico marxista no pueden subsistir las profesiones puesto que no existe la división del trabajo. Plantea que la especialización es una fuente de polarización de la sociedad entre la burguesía y el proletariado. Por ende, expone la necesidad de eliminar la división del trabajo y las profesiones, logrando que todas las personas se encuentren en igualdad de condiciones al hacer las mismas tareas (North, 2018). Concluye que el único trabajo profesional que aporta valor es el del intelectual revolucionario. Al respecto, Adam Smith asegura que una de las claves del éxito del sistema capitalista es la división del trabajo ya que permite generar riqueza al promover el libre intercambio. Fundamenta que al existir personas que se especializan en la producción de determinados bienes o servicios, se logra mayor variedad y mejor calidad de bienes a intercambiar en un mercado libre. Esta postura es la base del surgimiento de las profesiones puesto que al especializarse el trabajo aparecen las personas que se capacitan y dedican a ejercer únicamente determinados oficios, es decir surgen los primeros profesionales.

En concordancia con ese pensamiento, Marx sostiene que la división del trabajo y las profesiones son inherentes al sistema capitalista por lo cual no podría existir uno sin el otro. Con relación a esta idea, Max Weber concuerda en que el sistema económico capitalista es el precursor del nacimiento de las profesiones por basarse en la división y especialización del trabajo. Sostiene que la relación entre el capitalismo y las profesiones es recíprocamente beneficiosa. Esto se basa en que, así como el capitalismo sentó las bases para el surgimiento de la vida profesional, estas profesiones una vez instituidas en la sociedad moderna permitieron sostener el sistema económico aportando conocimientos especializados en diversas áreas para resolver problemas complejos y para crear nuevos desarrollos. Sin embargo, agrega que para que una profesión pueda ser útil al sistema capitalista necesita ser legitimada como ciencia. Sostiene que todos los oficios profesionales tienen base histórica y han evolucionado, son burocráticos en su organización y se fundan en la legitimidad para avalar su campo de acción. Esas características se asientan en el saber formal, racional, propio de sociedades modernas capitalistas y capaces del control social vía la racionalidad instrumental (Gil, 2019).

Max Weber es uno de los primeros autores en destacar cómo el sistema capitalista transformó la práctica de muchas tareas convirtiéndolas en ciencias que deben ser ejercidas por profesionales con conocimientos especializados y certificados. Acorde a este pensador, las profesiones lograron afianzarse debido a tres factores: la monopolización económica, la clausura social y la legitimidad. Estas expresiones orientan la definición de las profesiones como actividades que han logrado monopolizar un segmento del mercado del trabajo, así como obtener el reconocimiento de su competencia jurídica y legitimar sus privilegios sociales. Respecto al primer aspecto, considera a las profesiones como actores del mundo económico que han conseguido cerrar su mercado de trabajo y establecer un monopolio de control sobre sus propias actividades laborales. La monopolización económica de los trabajos profesionales se logró por la iniciativa del Estado de crear diplomas o títulos que sirven para regular el acceso al estatus social de profesional (aspecto conocido como verificación del esquema weberiano de la burocratización).

La clausura social permitió el surgimiento de las profesiones puesto que los títulos acreditativos adquiridos mediante pruebas especiales comenzaron a ganar prestigio social y se transformaron en reportadores de ventajas económicas. Así Weber asimila a los nuevos profesionales poseedores de títulos acreditativos con los nobles del sistema pre-

capitalista. Antes de la Revolución Industrial la prueba de linaje como base de paridad y de legitimidad de capacidad para ocupar un cargo oficial era la tenencia de un título nobiliario.

En el sistema capitalista esa fuente de legitimación social e intelectual era la posesión de un diploma o título acreditativo de profesión. Entonces para Weber en el capitalismo la certificación de los saberes y el acceso escalafonario determina quién accede a ciertas posiciones y cómo, están directamente asociados a los principios de la burocracia como forma de dominación. Así, la configuración de la profesión y sus modos de validación está directamente ligada a procesos de dominación social. Finalmente, el último factor causal de las profesiones fue la legitimidad racional otorgada por el proceso de racionalización de la sociedad en el marco de la burocratización del capitalismo tanto en las empresas capitalistas como en la conformación de la forma burocrática en el estado moderno. En el sistema capitalista la manera como las esferas económicas, políticas y sociales se interrelacionaron favoreció la difusión de un modelo de racionalidad y organización, en el que finalmente impuso la figura de los “especialistas” o del experto profesional que ha sido reconocido en su competencia por las credenciales obtenidas a través de las instituciones legitimadas para ello. Otro factor que apoyó el otorgamiento de potestad a los profesionales fue la racionalización general de la vida social que trajo aparejado la aceptación de la autoridad de las instituciones (como universidades) mediante la legitimidad legal-racional como principio dominante de funcionamiento.

La legitimación requerida por las profesiones para sostener al sistema capitalista no implica necesariamente que sean reconocidas por las legislaciones o impuesta como obligatoriedad. Solamente requieren ser concebidas por los capitalistas como una herramienta útil. Siguiendo el razonamiento de Weber, el mecanismo elegido por los Estados para otorgarle a la auditoría la fuerza necesaria para que los burgueses la consideren como una técnica imprescindible para asegurar sus inversiones y para devolverle la confianza en sus dependientes, fue concederle legitimidad legal - racional. En la tesis de este autor, la legitimidad legal o racional se basa en la creencia de que las normas han sido creadas de manera racional en vistas de lograr un beneficio mayor para la sociedad. Por ende, el éxito de esta ciencia y su permanencia en vigencia con cada vez más fuerza en el sistema capitalista se basó en que los burgueses creyeron que la auditoría fue impuesta de manera lógica por los gobiernos como un instrumento para proporcionarles seguridad razonable sobre la información que presentaban los estados financieros de las empresas y para ayudarles a tener control sobre la gestión de las operaciones en manos de sus dependientes.

Bajo este supuesto entendieron a la auditoría como una herramienta útil a sus intereses. La aceptaron y utilizaron aún si eso implicaba tal como dice Marx mayor erogación puesto que concibieron que en la relación costo-beneficio, la información proporcionada por esta ciencia era más valiosa que el costo de producirla. Ya en ese momento comprendieron que la legislación buscaba proteger el interés público burgués puesto que su ejercicio beneficiaba a las empresas y, por derrame, a la sociedad capitalista influyendo en sus decisiones de inversión, dado que restaura la confianza de los inversionistas y se convierte en vital para el funcionamiento efectivo de los mercados de capital. Así mismo reconocieron a la auditoría como un servicio valioso al aportar conocimientos sobre desvíos en las operaciones de las entidades, la gestión de riesgos y los controles internos. Sin embargo, aun en la actualidad el tema de la legitimidad legal de las profesiones es una

preocupación para los organismos reguladores de la profesión puesto que en definitiva esta ciencia se basa en una legitimidad cuya existencia se justifica por un mandato político y los auditores cuentan con una licencia práctica para ejercer, en el marco de credibilidad y confianza entre interesados tales como los clientes, los inversores y el público. Así, con una mirada más holística, la auditoría puede estudiarse como una institución capitalista de la gobernanza que se legitima a través de organizaciones profesionales que emiten normas.

Estas organizaciones son dirigidas desde y por las grandes firmas transnacionales que aparentan desideologizar sus funciones mediante un discurso técnico de mejores prácticas que se muestra como aséptico y prescindente de intereses.

Entonces se puede decir que el capitalismo necesita imperiosamente aplicar los saberes de la auditoría para otorgarles a los burgueses seguridad razonable sobre sus inversiones y devolverle la confianza en la actuación de sus dependientes. Es decir, la auditoría es una profesión útil al sistema capitalista porque impulsa las inversiones, fomenta la circulación de dinero y promueve el crecimiento de la economía a través de la expansión de los mercados de capitales. Esto se logra garantizándoles a quienes tienen excedentes de dinero y deciden invertir en los mercados de capitales que las empresas publiquen información íntegra, oportuna y verídica sobre su situación económica y financiera. Esa garantía consiste en la legitimidad que la sociedad le otorgó a la profesión de los contadores públicos para que auditen a las compañías en vistas de certificar los datos que las empresas publican y los procesos que practican. Sin embargo, la puesta en práctica de esta ciencia trae aparejado un costo que es soportado por los burgueses puesto que en la relación costo - beneficio, el provecho que otorga la auditoría es mayor a la erogación que requiere.

Estas ideas son apoyadas por Karl Marx quien le atribuyó gran importancia a la auditoría en el sistema capitalista, independientemente de la magnitud de lo que se desee controlar. Ello se puede observar en su obra *El capital* cuando expresa: Y nuestro Robinsón, que del naufragio ha salvado el reloj, libro mayor, tinta y pluma, se pone, como buen inglés, a llevar el inventario de sí mismo. Su inventario incluye una nómina de los objetos útiles que él posee, de las diversas operaciones requeridas para su producción y, por último, del tiempo de trabajo que, término medio, le insume elaborar determinadas cantidades de esos diversos productos. Todas las relaciones entre Robinsón y las cosas que configuran su riqueza, creada por él, son tan sencillas y transparentes. Y, sin embargo, quedan contenidas en ellas todas las determinaciones esenciales del valor (Marx, 1873, p. 50). En contraposición, se puede decir que en el modelo económico marxista la auditoría no cobra sentido. Esto ocurre debido a que en un sistema socialista donde no existe la propiedad privada (puesto que el Estado posee los medios de producción y las empresas estatales procuran maximizar el bien social antes que las utilidades), ni tampoco hay clases socioeconómicas, las personas no tienen motivación para hacer trampa. Como la propiedad está distribuida por igual (no existen dueños o propiedad privada, sino que todos son dueños de todos), cada uno se convierte en su propio contralor ya que no obtiene mayor beneficio al defraudar a sus pares. Por lo tanto, practicar auditorías en este tipo de sociedades solo generaría costos sin obtener mayores utilidades. Por lo cual hacer auditorías en el modelo de Mark únicamente quitaría valor.

II. Conclusión

En la Edad Antigua cuando la acumulación de recursos físicos y financieros no era conocida con el nombre “Capital” y sus poseedores no eran denominados “Capitalistas”, se practicaban primitivas formas de control sin llegar a ser conocidas como tareas de auditoría, así como su ejecutor tampoco era denominado con el vocablo “auditor”. En ese momento, los trabajos de monitoreo presentaban cuatro características principales a poner en valor. El primer aspecto relevante de la auditoría en el sistema precapitalista versa sobre su ámbito de aplicación. La verificación se practicaba únicamente en la esfera pública puesto que se limitaba a vigilar el desempeño de los funcionarios públicos y al aseguramiento de las riquezas del soberano. El segundo punto notorio se refiere a la precariedad de los controles en cuanto a su profundidad de revisión y a su escasa variedad de procedimientos. Las tareas de monitoreo se enfocaban en establecer mecanismos de oposición de intereses entre las personas que debían administrar los bienes y en la rendición de cuentas que efectuaban los administradores a los dueños de las riquezas. La tercera peculiaridad gira en torno a las personas designadas para ejercer las funciones de auditor. El criterio dirimente para seleccionar el personal apto para hacer las inspecciones era que sea una persona alfabetizada de plena confianza del monarca. Es decir, el criterio de validación de las capacidades del auditor era que el gobernante tuviera confianza depositada en él. Finalmente, el último ítem destacable alude a que los objetivos perseguidos por estos controles tan básicos eran prácticamente los mismos que busca la auditoría actual: detectar fraudes y asegurar la integridad, la existencia y valuación de las posesiones.

Con la revolución industrial, surgió el sistema económico capitalista que transformó a la auditoría en numerosos aspectos. Esta ciencia se masificó ya que se convirtió en una práctica de uso intensivo y extensivo tanto en la esfera pública como en el ámbito privado. Esta expansión hacia la práctica de auditorías en las empresas surgió como respuesta a la necesidad de velar por los intereses de los capitalistas quienes invertían en diversos proyectos que contaban con gerenciamiento de terceros que aportaban su trabajo sin arriesgar dinero. Por otro lado, la auditoría se profesionalizó en el sentido de que empezó a ser ejercida por auditores calificados en la tarea con validación académica; además se legitimó como ciencia útil al sistema capitalista por su función de protección del capital.

Por último, la auditoría se desarrolló y especializó. Tras el surgimiento de las sociedades comerciales e industriales que necesitan aportes de capital de múltiples inversionistas ajenos a la administración y dirección de la empresa, nacieron nuevas ramas y se amplió el espectro de procedimientos de control (comenzaron a realizarse las auditorías externas desvinculadas de la auditoría interna la cual a su vez se diferencia del sistema de control interno). Así comenzó la auditoría tal como se la conoce hasta nuestros días. En la actualidad esta tarea continúa funcionando prácticamente igual: busca la salvaguarda de los intereses de los dueños del capital de los posibles fraudes que cometan sus administradores y empleados; solo que en la actualidad la auditoría se ha subespecializado en numerosas ramas que cuentan con diferentes objetivos y herramientas, además de requerir conocimientos específicos para cada tipo de práctica.

Así fue como ocurrió el surgimiento y desarrollo de la auditoría en el sistema precapitalista y en el modelo económico capitalista. Ahora con epicentro en la vinculación entre esta ciencia con las posturas económicas, políticas y filosóficas de Adam Smith, Karl Marx y Max Weber, se logró comprobar que ninguno de estos autores se ha manifestado ex-

presamente sobre el potencial agregado o destrucción de valor que la auditoría puede proporcionar a su modelo de organización económica. Sin embargo, en la presente obra se intentó inferir sus posturas mediante el análisis de sus pensamientos respecto a la tenencia y concentración de riqueza, así como también sus planteos respecto al sistema de producción capitalista puesto que en definitiva la auditoría es un mecanismo de salvaguarda del capital y de los intereses de los capitalistas. Como se ha podido establecer, la auditoría surgió a raíz de la necesidad de velar por el capital, de lo que se infiere que la relación de los tres politólogos clásicos analizados con esta ciencia es igual a la vinculación que cada uno de ellos establece con el capital y su forma de distribución.

Así, bajo la mirada de Adam Smith, asiduo defensor de la tenencia desigual de capital y la división del trabajo para generar riquezas, la auditoría siempre fue una tarea imprescindible para el funcionamiento del sistema capitalista. Como su modelo económico se basa en la propiedad privada centralizada en pocas manos, las riquezas debieron ser protegidas por el Estado y por sus propios poseedores. Para proteger la propiedad privada el Estado, entre otros mecanismos, dictó leyes que buscan evitar robos, hurtos y delitos de cuello blanco. Un claro ejemplo de esta afirmación fue la Ley Británica de Sociedades Anónimas (1862), la cual estableció la obligatoriedad de la práctica de auditorías externas anuales efectuadas por Contadores Públicos independientes. Estas leyes pretendieron generar confianza a los capitalistas para que inviertan en las empresas. Este incremento de la inversión productiva generó mayor elaboración de diversos bienes y servicios, lo que motivó el libre intercambio y por ende se produjo más riquezas. Sin embargo, la propiedad privada también fue defendida por los propios capitalistas.

Es decir, los mismos burgueses implementaron métodos para vigilar sus activos; uno de los procedimientos más elegidos en la época posterior al comienzo de la revolución industrial fue la auditoría interna como herramienta de monitoreo del funcionamiento del sistema de control interno. Esta técnica se utilizó como medio de supervisar los intereses de los capitalistas mediante la vigilancia de lo actuado por los gerentes y empleados. Así se logró que la auditoría aporte confianza a la gestión del dependiente y a la información que éste presenta a su empleador. Es decir, otorgó confiabilidad a la rendición de cuentas y transparencia de su gestión. Entonces siendo que Adam Smith es un defensor y padre del capitalismo donde pregona que una de las condiciones necesarias para que su modelo económico funcione es lograr brindar seguridad a los capitalistas (quienes debido a la división de tareas no se encuentran vigilando sus emprendimientos sino haciendo más dinero con nuevas inversiones) se puede decir que la auditoría es una herramienta que le agrega valor a su modelo económico puesto que es una herramienta creada para proteger los intereses de los poseedores del capital.

Sin embargo, acorde al autor Max Weber, para que la auditoría pueda serle útil al capitalismo, debió pasar por un proceso de legitimación como profesión para ganarse la credibilidad de la sociedad capitalista en que sus aportes eran certeros, confiables y oportunos. Entonces específicamente analizando la profesión de auditoría en el sistema capitalista y su posibilidad de agregar o quitar valor al modelo económico de Adam Smith, se puede decir que acorde a Max Weber la auditoría es útil al sistema económico capitalista siempre que sea reconocida como una profesión legitimada. Lo cual significa que esta tarea podrá sostener el funcionamiento del sistema económico vigente únicamente si la sociedad capitalista, caracterizada por su racionalidad formal y material, le otorga a la auditoría autoridad pública, poder económico y reconocimiento social para ejercer funciones consideradas por los burgueses como necesarias para el desarrollo del

capitalismo. La legitimación de la profesión de auditoría permite que la sociedad deposite su confianza en el trabajo de esta ciencia. Así los burgueses aceptan soportar el costo de esta práctica al fiarse de la protección que la auditoría les aporta a sus inversiones.

La relación entre el sistema económico capitalista y las profesiones fue un vínculo doblemente beneficioso. Por un lado, la división del trabajo fomentada por el sistema capitalista fue un gran promotor del surgimiento y consolidación de las profesiones. Por otro, el trabajo profesional es uno de los factores claves para el éxito y mantenimiento en vigencia del capitalismo. Este nuevo orden económico y social fue acogido con beneplácito en las esferas sociales excluidas de la aristocracia por no tener linaje noble ya que mediante las incipientes profesiones accedieron a un novedoso sistema de movilidad en la pirámide económica y social. Como consecuencia del surgimiento de los profesionales, se generó una nueva división en la jerarquía socioeconómica capitalista denominada “clase media”. Esta estratificación se basó en parte en el creciente poder adquisitivo logrado por las personas especializadas y también en el prestigio social que obtuvieron estos individuos gracias a la autoridad que la racional sociedad capitalista les brindó a los profesionales certificados en un área del saber. A su vez, los nuevos expertos en diferentes ciencias aportaron sus conocimientos para aumentar la productividad, disminuir los desperdicios e ineficiencias y minimizar los costos. Esto aumentó la producción de bienes y servicios diversos lo que fomentó el intercambio en el libre mercado. Por otro lado, se destaca que la división del trabajo modificó permanentemente la manera de seleccionar al personal más apto para realizar las tareas. Aquellos trabajos que en el modelo precapitalista se destinaban a personas de confianza, con el sistema capitalista pasaron a ser realizados por los expertos certificados, quienes a cambio de sus servicios percibían una remuneración más alta que la mano de obra no calificada. Esto les permitió acrecentar su poder económico reforzando su prestigio y presencia social.

El autor Karl Marx concuerda con Adam Smith en que la especialización es un factor meramente capitalista que se alimenta del sistema pero que también aporta a su sostenimiento. Por lo tanto, sostiene que las profesiones en el modelo marxista no tienen lugar ya que en su postura la clave para conseguir la igualdad de riquezas es que la mayor cantidad de personas realicen las mismas tareas en similitud de condiciones. Por otro lado, podría decirse que este autor entiende que, así como es de necesaria la auditoría en el sistema capitalista, es de inútil en el modelo socialista de producción. Esto se basa en que en un sistema socialista donde no existe la propiedad privada (puesto que el Estado posee los medios de producción y las empresas estatales procuran maximizar el bien social antes que las utilidades), ni tampoco hay clases socioeconómicas, las personas no tienen motivación para hacer trampa. Como la propiedad está distribuida por igual (no existen dueños o propiedad privada, sino que todos son dueños de todos), cada uno se convierte en su propio contralor ya que no obtiene mayor beneficio al defraudar a sus pares. Por lo tanto, practicar auditorías en este tipo de sociedades solo generaría costos sin obtener mayores utilidades. Por lo cual hacer auditorías en el modelo de Mark únicamente quitaría valor.

Referencias Bibliográficas

- ARIELY, Dan. (2013). *Las trampas del deseo: Cómo controlar los impulsos irracionales que nos llevan al error*. Editorial Ariel. España
- BALLESTEROS LEINER, Arturo. (2015). "La noción beruf en la sociología de Max Weber y su inserción en la sociología de las profesiones". *Sociológica* N° 59, Universidad Autónoma Metropolitana pp. 61-91.
- ESCUDERO GUTIERREZ, Antonio. (2009). *Revolución Industrial: Una Nueva Era*. Madrid: Grupo Anaya SA. España.
- GIL, Jorge Manuel. (2019). "Aportes introductorios para un enfoque crítico sobre la auditoría de cuentas en la gobernabilidad neoliberal". *Contabilidad y Auditoría*, pp. 81-116.
- MARTÍNEZ DIAZ, María del Carmen. (2006). Orígenes y clasificación de la auditoría de la información. *ACIMED* v.14 n.5 Ciudad de La Habana sep.-oct. 2006.
- MIRANDA, A., Torras, O., González, J. (1982). Auditoría de las empresas socialistas. Tomo I. La Habana: Editorial Combinado Poligráfico Juan Marinello
- MOKYR, Joel. (2010). *La Revolución Industrial y la Nueva Historia Económica*. Cambridge University Press.
- NORTH, Gary. (2018). *La visión de Marx de la división del trabajo*. Obtenido de <https://mises.org/es:~:text=La%20divisi%C3%B3n%20del%20trabajo%20era,unidad%20de%20la%20raza%20humana>
- PÉREZ SOTO, Olga. (2009). *Internacionalización del capital: respuesta socialista*. Félix Varela. La Habana
- SABOGAL TAMAYO, Julia. (2015). El modo de producción capitalista, su actual crisis sistémica y una alternativa posible. *Sociedad y economía* No. 28, 75 - 94.
- ZAMBRANO ZAMBRANO, María Inés. (2017). *Desarrollo de la auditoría en relación con el sistema productivo capitalista. Su importancia en las instituciones públicas de educación superior de Ecuador* . *Cofin Habana*, Cofin vol.11 no.2 La Habana jul.-dic. 2017.

- *Tributarias*

A PROPÓSITO DE LA INFLACIÓN Y LA MATERIA TRIBUTARIA. UNA DISCUSIÓN QUE LLEVA MÁS DE 20 AÑOS. ALGUNAS REFLEXIONES

ABOUT INFLATION AND TAX MATTER. A DISCUSSION THAT TAKES OVER 20 YEARS. SOME THOUGHTS

Ab. María Vázquez¹

RESUMEN:

El artículo, se propone repasar algunas cuestiones de tipo procesal que pueden analizarse a través del recorrido que la discusión de los efectos del fenómeno inflacionario ha tenido en el Impuesto a las Ganancias, con una mirada desde el concepto clásico de la noción de causa o caso, como así también particularidades relativas a aspectos de hecho y prueba y los andariveles que ello ha generado para la solución de conflictos tributarios.

SUMMARY

The article aims to review some procedural issues that can be analyzed through the discussion of the effects of the inflationary phenomenon on Income Tax, considering the classical concept of the notion of cause or case, as well as particularities related to aspects of fact and evidence, and the paths it has generated for the resolution of tax conflicts.

PALABRAS CLAVE: conflictos tributarios; noción de caso o causa; aspectos procesales; inflación; impuesto a las ganancias.

KEY WORDS: tax conflicts - notion of cause or case – procedure- inflation -income tax.

¹ Abogada (UNC). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Docente de grado en la UCC y de Posgrado en diversas entidades universitarias. Doctorando (UCA). Autora de diversos artículos de su especialidad. Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y co-coordinadora de la Comisión de Procedimiento Tributario de dicha entidad. Miembro del Departamento de Política Tributaria de la Unión Industrial de Córdoba y del Instituto de Investigaciones Jurídico Empresariales de la Bolsa de Comercio de Córdoba. Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-1304-814X>

I. Introducción

En el presente abordaremos algunos aspectos sustanciales y procesales –sin ningún ánimo de agotar la cuestión–, suscitados a raíz de la reaparición del fenómeno inflacionario y el impacto de la misma en la determinación y pago del Impuesto a las Ganancias a partir del año 2002, con un recorrido a partir de los primeros antecedentes que se emitieron en la materia y algunas particularidades que se dieron en algunos casos de jurisprudencia de la Provincia de Córdoba.

Cabe recordar, que los desafíos planteados por la falta de reconocimiento de los efectos del fenómeno inflacionario a través del “ajuste por inflación (en adelante “Axl”), ante la lamentable reaparición del mismo, concluyó en una primera etapa en el caso Candy² (Fallos: 332:1571), y luego si bien en la actualidad la distorsión por la falta de reconocimiento de esta realidad se ha ido corrigiendo, podemos decir que para quienes transitaron dicho camino, se fue generando un derrotero de aprendizaje en materia de vías procesales, medidas cautelares, y también planteos que podían “caminar” con mayor facilidad que otros, hasta llegar al caso “Telefónica” (Fallos: 345:1184) el año pasado en materia de quebrantos.

II. Qué se fue decantando procesalmente en cuanto a la vía para discutir la cuestión

Inicialmente, los involucrados en esta materia, se debatía en cuanto a cómo cuestionar los efectos de la falta de reconocimiento de los efectos del fenómeno inflacionario, a cómo probar la lesión a los derechos constitucionales, cuál era la vía más adecuada. Y en todo ello, una vez más se jugaba el empeño profesional y la suerte de los casos.

Cuando comenzaron estas discusiones, en el contexto del Axl suspendido, quienes querían ajustar con una protección jurisdiccional, se planteaban si acudir por la vía del amparo o la acción declarativa de certeza.

Cabe recordar que la Acción Declarativa de Certeza en la materia tributaria, cobró un fuerte impulso a partir del precedente “Newland c/Santiago del Estero”, a fines de la década del 80 (Fallos: 301:606).

Ahora bien, cuando se suscitó este tema del Axl, renació una “época” en cuánto a si la acción declarativa de certeza prevista en el art. 322 del Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Nación era la vía procedente para que el Poder Judicial pudiera entender en estos planteos.

No es ocioso recordar que por imperativo constitucional, no se pueden efectuar consultas al Poder Judicial, en la medida que debe haber un “caso”, en virtud de la manda contenida en el art. 116³, en concordancia con lo establecido en el art. 2 de la Ley 27⁴.

De hecho, recientemente en el antecedente “CFK”⁵ (Fallos: 343:195) vinculado con el plan-

² Sentencia del 3/7/09

³ Artículo 116: *Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75; y por los tratados con las naciones extranjeras; de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros; de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima; de los asuntos que la Nación sea parte; de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero.*

⁴ Ley de Organización de la Justicia Nacional, sancionada el 13/10/62, que en su artículo 2 prevé que: *Nunca procede de oficio y sólo ejerce jurisdicción en los casos contenciosos en que es requerida a instancia de parte*

⁵ Sentencia del 24/4/20, en el cual la vicepresidenta de la Nación, en su carácter de Presidenta del Senado, le formuló

teo realizado por las sesiones virtuales del Congreso de la Nación durante la denominada “Pandemia por el Covid”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que no había caso, pese a lo cual, no es inoportuno señalar que el Ministro Rosatti realizó en su voto una serie de consideraciones “colaborativas”.

Este fallo fue antecedido también por otro conocido precedente en la materia de vías procesales e intervención del poder judicial, que fue la causa “*Barrick*”⁶ (Fallos: 342:917) en el cual se alude también a la importancia de la existencia de un caso o causa –y se concluyó que no se daba tal supuesto en el decisorio del Máximo Tribunal-. Es interesante ver sobre todo en el voto del Dr. Rosenkrantz el análisis de la necesidad de la existencia de caso o causa en el marco de la acción declarativa de certeza y la noción de acto en ciernes, propio de estas acciones por imperativo del Código del Rito (art. 322 del CPCCN) –en realidad un giro se empieza a ver en la conocida causa *Festival de Doma y Folklore* (Fallos: 341:101)-.

Bien, retomando el tiempo de este capítulo, en aquel momento –año 2002/2003-, los profesionales se encontraban en una disyuntiva. Algunos, quizás el criterio que siempre la puerta de entrada de la acción de amparo suele ser más estrecha que la vía de la acción declarativa de certeza, pero había una cuestión liminar que era que de obtenerse la medida cautelar en el marco de una acción de amparo, la más que probable apelación del Fisco Nacional tendría efectos suspensivos sobre la cautelar otorgada, razón por la cual en algunos supuestos existía una natural inclinación en este orden por la vía de la declaración de certeza.

Es dable recordar que en ese tiempo, no estaba vigente la Ley 26.854 (B.O. 30/4/13) que regula a las medidas cautelares que involucran al Estado Nacional, que se dictó con posterioridad sobre la base de algunos lineamientos que fueron siendo marcados por el Poder Judicial –por ejemplo en la famosa causa *Clarín*⁷ de Fallos: 335: 705)-, y que además de pretender limitar las cautelares temporalmente, normativamente se previó el mismo efecto suspensivo a la apelación de la cautelar concedida, todo lo cual también ha sido motivo de extenso tratamiento jurisprudencial y doctrinario –habiendo sido definido como una ley que protege a Goliath contra David y que va a contramano de la evolución que se observa en otros países -.⁸

Resulta oportuno también traer en este punto, lo escrito por un vocal de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en donde

una pregunta a la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “¿Es constitucionalmente posible que tal como lo establece el art. 30 del Reglamento de la H. Cámara de Senadores sesione mediante medios digitales debido a la situación de gravedad institucional generada objetivamente por el COVID19?”.

6 Sentencia del 4/6/19

7 Existiendo fundadas razones para proteger el derecho de un justiciables –de naturaleza patrimonial-, en virtud del derecho a una tutela judicial efectiva, que requiere del dictado de una medida provisional por un tiempo acorde a la duración del proceso.

Esta doctrina desarrollada por Corte Nacional con anterioridad a la Ley 26.854, en la causa *Clarín*, de la cual puede traerse el considerando 9º que alude a que:

“Cuando se trata de daños reparables (como pueden ser los intereses puramente patrimoniales en demandas contra el Estado), la vigencia de la medida cautelar no puede quedar librada al hato temporal del proceso cognitivo, cuya excesiva prolongación puede convertirla en los hechos en definitiva. Es en este campo, precisamente, donde las medidas cautelares deberían ser cuidadosamente limitadas en el tiempo, mediante plazos razonables, adecuados a las características particulares de cada supuesto, atendiendo en especial al gravamen que la medida pueda causar a su sujeto pasivo, a la naturaleza del proceso o acción en que se la impetra, al alcance de la prolongación excesiva del proceso en comparación con la pretensión de fondo, etc.” (“Grupo Clarín S.A. y otros s/medidas cautelares” G. 589 XLVII, sentencia del 22/5/12).

8 Mairal, Héctor A., “*Control Judicial de la Administración Pública*”; Thomson Reuters, La Ley, Buenos Aires, 2022, 1ª edición, 1ª reimpresión, Pág. 901 –con cita a Vega Olmos, Jimena, “Ley 26.854 de medidas cautelares contra el Estado Nacional: su recepción en la jurisprudencia, RDA 95-1281.

afirma una verdad de Perogrullo, cuando mediante una ley se quisieron restringir las posibilidades de otorgar medidas cautelares contra el Estado Nacional: los jueces pueden dictar medidas cautelares con ley o sin ley, pues claro, se deben otorgar y restablecer, las garantías constitucionales en cada caso:

"Y, ante una última reforma que ya fue derogada, quiero traer a colación un artículo muy interesante que escribió el Dr. Bidart Campos en La Ley, que decía: "(...) los jueces pueden dictar medidas cautelares con ley, sin ley o contra la ley, porque hace a la función jurisdiccional del juez dictar una medida cautelar". Hago referencia a una norma mal habida que prohibía a los jueces dictar medidas cautelares contra el Estado; norma que creo que no tuvimos ni tiempo de ver si era inconstitucional o no." (Pablo Gallegos Frediani, "Las medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo", capítulo de la obra "Control de la Administración Pública", Ediciones RAP, Buenos Aires, 2003, pág. 350)

Ahora bien, tomada la decisión de llevar la cuestión a los estrados judiciales, para no incurrir en lo que a veces se leía en las contestaciones de demanda por parte del Fisco Nacional, eso de "pagar como se le plazca al contribuyente", sino de hacerlo habiendo planteado un caso adecuado, merecedor de tutela judicial, en general trabajábamos con dos órdenes de argumentos: uno vinculado al principio de legalidad y otro vinculado a la lesión al derecho de propiedad.

El planteo relativo al principio de legalidad, podría resumirse en que la normativa que impedía ajustar por inflación, había dejado de tener vigencia, por abrogación, es decir, por haber cesado las circunstancias que dieron lugar a esa norma que suspendía la aplicación del ajuste por inflación. Ello así, resultaba aplicable la regla hermenéutica "*Cessantes legis rationes cessa ejus dispositio*"⁹ (esto es, al cesar la razón de la ley, cesa su disposición), fórmula tradicional que alude a la inaplicabilidad de las leyes más allá de las razones que le dan sentido.

Ahora bien, existe actualmente doctrina más reciente que refiere a la inconstitucionalidad por omisión reglamentaria cuya aplicación al tema que nos ocupa quizás merecería repensarse¹⁰.

Ello así, y sin perjuicio de las garantías que pudieran considerarse conculcadas, nótese que el primer caso de la Corte Nacional que tuvo un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión, fue una acción de amparo *Candy*.

En esta resolución la Corte Suprema de Justicia de la Nación por mayoría de sus miembros resolvió hacer lugar a la acción de amparo planteada por el contribuyente y concluyó que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la Ley del Impuesto a las Ga-

9 Corti, Arístides Horacio M. y Calvo Rubén A, "Actual del ajuste impositivo por inflación en ganancias". Suplemento Novedades fiscales del diario Ámbito Financiero, 11/11/02, página 160.

10 Me refiero en particular a la inconstitucionalidad por omisión, aspecto tratado en un reciente trabajo que refiere: "En síntesis, la omisión reglamentaria por parte del Poder Ejecutivo puede ser controlada judicialmente y originar, incluso, un mandato judicial en ese sentido porque la discrecionalidad se torna, en este caso, arbitrariedad cuando la inercia administrativa conduce a enervar la aplicación de la ley y, con ello, a desconocer el mandato del legislador (Comadira, 2002, p. 124)." (...) "Sobre este punto, no caben dudas de que la potestad reglamentaria se encuentra dentro de la esfera de competencias del Poder Ejecutivo. Pero cuando la operatividad de un derecho consagrado en una norma depende de la reglamentación, el Poder Ejecutivo tiene el deber de reglamentar en un plazo razonable. Este límite a la discrecionalidad del Poder Ejecutivo se fundamenta en el carácter accesorio y subordinado de este tipo de reglamentos." (Nolasco, María Verónica; "Inconstitucionalidad por omisión reglamentaria. Análisis del fallo de la Corte Suprema en Etcheverry y propuesta de ley sobre la reglamentación de las leyes"; Revista Jurídica Austral, Volumen 3, número 2, Diciembre 2022) Nótese que en materia de la discusión relativa al ajuste por inflación, durante mucho tiempo tuvo incidencia la falta de publicación de los índices que permitieran llevar a cabo la actualización adecuada a la realidad económica y a la correcta medición de la capacidad contributiva a los efectos del pago del Impuesto a las Ganancias.

nancias al período fiscal 2002, resulta inaplicable al caso en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insuma una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor –según tuvo por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad (el pago del impuesto sin practicar el ajuste representaba una tasa del 62% del resultado impositivo ajustado o el 55% de las utilidades ajustadas obtenidas por la actora durante el ejercicio de este mismo año, lo cual se tuvo en cuenta para considerar irrazonable un nivel de imposición de tales extremos en tanto insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el acto).

Cabe señalar que la Corte consideró que las normas que impedían aplicar el ajuste por inflación, en la medida que fueron dictadas por el órgano al cual el texto constitucional le atribuyó el ejercicio del poder tributario, no infringían el principio de reserva de ley. Esta conclusión, entendió no se modificaba por el hecho de que haya existido un período en el que se observó un sensible proceso inflacionario.

En este orden también entendió que le corresponde al Congreso Nacional la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidas a gravamen, siempre que no se infrinjan preceptos constitucionales. Por ello a continuación examinó los planteos de la actora vinculados con los efectos confiscatorios que fueron evaluados para resolver de la forma señalada en los párrafos anteriores.

Ahora bien, nótese que resulta curioso que cuatro años antes –el 30/6/05-, la Corte Nacional había fulminado la vía de la acción de amparo como una vía apta para esta discusión en la conocida causa *Dugan Trocello* (Fallos: 328:2567), además con imposición de costas en todas las instancias al contribuyente, sobre la base de sostener que la vía procesal elegida no era adecuada para acreditar la violación al derecho de propiedad.

Esta sentencia empezaba a mostrar algunas dificultades atento la doctrina restrictiva de la Corte en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad de una norma la vía de la acción de amparo, pero a la vez, podía también dejar margen para interpretar que si resultara de una clara evidencia, aun en la vía del amparo, el cuestionamiento podría ser procedente.

En este sentido, la Corte enfatizó que la mera comparación de lo que resulte de aplicar el ajuste contra lo que resulte sin aplicarlo no será suficiente para acreditar la afectación del derecho de propiedad del contribuyente. Advirtiéndose desde entonces que una cuestión de hecho y prueba que debe ser analizada en cada caso en concreto.

Asimismo, el fallo permite concluir que el planteo podría efectuarse por medio de acciones procesales ordinarias, como ser la acción declarativa de certeza o la acción de repetición.

III. Algunas situaciones particulares. Los trabajadores en relación de dependencia y los jubilados

Ahora bien, en medio de las discusiones suscitadas con relación a la falta de corrección del fenómeno inflacionario en el impuesto a las ganancias, se emitieron algunos preceptos vinculados con los haberes jubilatorios, pero cuyos decisorios tomaban pautas relativas a la afectación del derecho de propiedad en clave que podríamos interpretar como en clave *Candy*¹¹.

11 sentencia dictada por el Juzgado de Concepción del Uruguay con fecha 31/3/14, en *Emilio Esquivel Humbert*, se declaró la inconstitucionalidad de la aplicación del impuesto a las ganancias a los haberes jubilatorios. Luego, el

Luego la Corte Nacional dictó una sentencia en un amparo interpuesto por unos jubilados en la cual revocó la sentencia de la Cámara de Apelaciones de Corrientes, en la medida que había hecho lugar a la acción de amparo interpuesta, en cuanto alcanzaba con el impuesto a las ganancias a los haberes jubilatorios de los actores *Dejeanne Oscar Alfredo y otro c/Administración de Ingresos Públicos (AFIP) s/amparo* (D. 248. XLVII. REX 10/12/13).

Allí, el Tribunal Címero adhiriendo al dictamen de la procuradora Laura Monti, rechazó la pretensión de los actores de considerar inconstitucional el art. 79 inc. c) de la Ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias, en la medida que se gravaban los haberes jubilatorios. En el dictamen se efectúan ciertas consideraciones que pueden ser una guía o pautas en cuanto a los planteos que puedan realizar no sólo los jubilados, sino los trabajadores en relación de dependencia.

En efecto, en el caso, el Dictamen refiere que si bien la vía de la acción del amparo es una vía de excepción, y que los montos cobrados por los jubilados actores son susceptibles de ser encuadrados sin dificultad dentro de los cánones de la ley de ganancias; continúa luego con referencia a los famosos casos *Candy* (Fallos 332:1571) y *Dugan Trocello* (Fallos 328:2567) –ya citados-, afirmando que la violación al derecho de propiedad, por confiscatoriedad del gravamen, debe demostrarse en cada caso concreto.

Ello indicaba –conforme el criterio expresado en el caso comentado- que no puede tratarse la cuestión como una cuestión de puro derecho, y lo que quizás resulta más llamativo, es que en el dictamen expresamente pareciera dejarse una puerta abierta en la medida que destaca que las consideraciones que realiza no implica abrir juicio definitivo sobre la legitimidad de la pretensión sustancial de los amparistas, la cual podría ser discutida y atendida por la vía pertinente.

Este criterio, fue receptado en una discusión relativa a la falta de corrección de la inflación a los efectos del pago del Impuesto a las Ganancias por los trabajadores, en la sentencia de la Cámara Federal de Córdoba, dictada en el expediente *Gremio AEFIP y otros c/ Estado Nacional- PEN y otro- amparo ley 16.986*, de fecha 26/6/14.

En dicho antecedente, además de las consideraciones relativas a la particular acción intentada, en el voto del Dr. Pérez Villalobo, expresamente cita el dictamen en cuanto el mismo dijo: *“para impugnar un tributo por los motivos esgrimidos en la demanda ha de demostrarse que, en el supuesto en concreto llevado ante la justicia –por las peculiaridades que éste pueda mostrar-, hay una violación al derecho de propiedad debido a que el gravamen adquiere ribetes que lo tornan confiscatorio. Sin embargo, la acreditación de este aserto está rodeada de rigurosas exigencias de prueba tendientes a poner en evidencia su acaecimiento”* esta referencia del caso *Dejeanne*, se hizo con cita de 9 precedentes del mismo máximo tribunal. Luego continúa en manera indubitada el dictamen referido en la sentencia, diciendo que estos extremos, *“no condicen con que pueda ser admitido, como ocurrió en a sentencia recurrida, que trató la cuestión como de puro derecho, y sin que los actores hayan aportado en su momento prueba alguna que permita tener por configurada, siquiera indiciariamente, la manifiesta ilegalidad o arbitrariedad endilgada al accionar del Estado...”*.

El voto de otro de los camaristas –Dr. Rueda-, aborda la cuestión en este aspecto en sentido similar, afirmando, que: *“Ello no implica que el actuar de la Administración se encuentre*

Juzgado Federal N° 4 de Mar del Plata declaró la inaplicabilidad del Impuesto a las Ganancias para el caso particular –haber jubilatorio-, mientras no se adecuara el mínimo no imponible, en una sentencia del 6/5/14, dictada en *C.M. c/ Instituto de Previsión Social (IPS) y otro s/ emergencia económica*.

exento de control judicial...., podría darse tal control si se demostrara fehacientemente en un caso concreto, mediante la prueba rendida en el proceso, que la alícuota a ingresar....insume una porción sustancial del salario de un trabajador o un jubilado."

Ello sin perjuicio de la clara inequidad a la que se enfrentan los trabajadores en relación de dependencia, quienes a los fines del cálculo de lo que deben pagar en concepto de Impuesto a las Ganancias, no pueden corregir los efectos del fenómeno inflacionario. Ello es referido en el voto del Dr. Pérez Villalobo, cuando dice que *"la falta de adecuación de los mínimos no imponibles del Impuesto a las Ganancias a la realidad y al contexto económico y salarial en que dicho tributo se aplica, podría configurar en la eventualidad y en numerosos casos, la existencia de un potencial agravio....La acreditación.... supeditada -claro está- a que sea acreditado concretamente"*.

Por cierto, que las medidas adoptadas por el Gobierno Nacional en el año 2013 no corrigieron las inequidades dado que no había solucionado el desequilibrio provocado por la falta de actualización de la escala del entonces art. 90 -actual art. 97- de la Ley que regula el Impuesto (Ley n° 20.628), la cual prevé los diversos tramos de ganancia neta imponible, a los que aplica diferentes alícuotas que lógicamente debieran incrementarse a medida que dicha ganancia es mayor, con el objeto de dotar al tributo de cierta progresividad respecto de la tributación de las personas físicas.

Luego de varios años de inflación acumulada, y ante la suspensión de la aplicación de los índices que permitían corregir los efectos del fenómeno inflacionario, se estaba ante una situación que se hace cada vez más gravosa para el trabajador, en tanto paga no por lo que es "ganancia", sino que la falta de corrección de los efectos del fenómeno inflacionario de una manera más adecuada a la realidad económica, o debieran estar alcanzados respetando la progresividad del tributo para la gravabilidad de las rentas del trabajo personal.

Ahora bien, ocurría que el trabajador en relación de dependencia -y también los jubilados-, estaban sometidos a retenciones de impuesto a las ganancias, que resultan alejadas de su real capacidad contributiva, atento la falta de corrección durante todos los años en que la misma ha permanecido desactualizada, de los efectos del fenómeno inflacionario en la escala.

La Corte Nacional ha recordado que la capacidad contributiva es el presupuesto de validez del gravamen -en la causa *Mera, Miguel Angel* del 19/3/14, M. 1328. XLVII. REX-

Esto resultaba inequitativo, puesto que si bien existen planteos que han resultado exitosos en instancia judicial respecto de sociedades, obvio era que no era algo sencillo para el trabajador acudir a la instancia judicial para realizar estos planteos, por más que existan fundadas razones para recibir los mismos¹².

Los trabajadores pagan año tras año este impuesto, vía retenciones, y no pareciera ser razonable que el Estado Nacional considerara los parámetros para medir la renta de manera ficticia, sin contemplar el fenómeno inflacionario.

Sobre todo, si estamos frente a un sector que obtiene sus ingresos exclusivamente como producto de su esfuerzo personal, a quienes se les imponía en forma inequitativa una carga tributaria mes a mes cuya falta de adecuación al contexto económico real aparece excesiva y desproporcionada.

12 Debe recordarse que el art. 14 bis de la Constitución Nacional, prevé que la retribución del trabajador debe ser justa, y no puede considerarse se respeta ese parámetro ante la falta de recepción legislativa de los efectos del fenómeno inflacionario en el cálculo del impuesto a las Ganancias sobre la retribución del trabajador.

Sin perjuicio de las actuales medidas de coyuntura adoptadas¹³, cabe señalar que la falta de solución legislativa a estas inequidades, en algunas oportunidades, ha dejado solo la alternativa de judicializar estos planteos, lo cual no siempre se encuentra al alcance de los más débiles eslabones de la cadena económica, sobre todo teniendo en cuenta el criterio jurisprudencial que requiere un esfuerzo procesal y probatorio que requiere de una asistencia legal y técnica que no siempre están al alcance de los trabajadores.

Pareciera que este criterio, llegó para el sector pasivo, aún con una sentencia y sus fallos siguientes, que se alejan de conceptos clásicos de la noción de capacidad contributiva en materia tributaria y que ponen en crisis el sistema procesal y recursivo para este tipo de reclamos.

Me refiero a la saga cortesana que se construyó desde la jurisprudencia que naciera a partir de la sentencia dictada en la causa *García María Isabel* el 26/3/19 (Fallos: 342;411), que no se refiere a la corrección o no del fenómeno inflacionario en el haber jubilatorio a los efectos del pago del impuesto a las ganancias, sino directamente a la no gravabilidad del mismo –debe recordarse la sentencia dictada por la Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social el 16/5/2017, en el caso *Calderale*, que concluyera con la aplicación del art. 280 por la Corte Nacional en sentencia “ómnibus” de fecha 01/10/2019 (CSS 012557/2006/CS1)-, introduciendo otro tipo de parámetros que salen de los tributarios clásicos que se veían en la causa *Dejeanne*.

Más aún, existe un criterio que recoge la posibilidad de no iniciar repetición administrativa, en tanto se la considera un ritualismo formal inútil –*Garay, Corina Elena c/ ANSeS s/ reajustes varios*, el 07/12/2021 (Fallos: 344:3567), en el marco del proceso de ejecución de la sentencia de reajuste de haberes jubilatorios a favor de la actora, la jueza de primera instancia declaró exentas del pago del impuesto a las ganancias las retroactividades abonadas por la Anses. Asimismo, decidió que no correspondía a ese organismo la devolución de las sumas ya retenidas, sino que la actora debía ocurrir ante la AFIP mediante el trámite administrativo correspondiente, dado que la ANSeS solo se limita a ser agente de retención. La Cámara confirmó el pronunciamiento y señaló que los importes retenidos habían sido remitidos a la AFIP –agente recaudador-, por lo que correspondía a dicho organismo la devolución requerida. Disconforme, la actora interpuso recurso extraordinario, que fue concedido.

La Corte, por unanimidad, declaró formalmente admisible el recurso extraordinario y revocó la sentencia apelada, ordenando dictar un nuevo pronunciamiento en base a los siguientes argumentos:

“6º) Que teniendo en cuenta la disposición contenida en el art. 75, inc. 23 de la Constitución Nacional, el envejecimiento y la discapacidad son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, ya que normalmente obligan a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales.

(...) se trata de evitar imponer a las personas ancianas cargas procesales desproporcionadas y desajustadas al estado actual del proceso. Una ponderación adecuada de la incidencia del tiempo en estos litigios exige —por mandato constitucional— compatibilizarlos con la propia vida de los justiciables, quienes de quedar sujetos a nuevas esperas, conforme al desenvolvimiento natural de los hechos, verían frustrada la sustancia de sus derechos.

13 Vgr. Ley 27.725 (B.O.: 6/10/23).

En definitiva, no resulta razonable exigir a los recurrentes que deduzcan dos planteos ante distintos organismos a fin de lograr idéntico reconocimiento, ya que no solo importa un arbitrario retraso en la declaración de derechos de naturaleza alimentaria que cuentan con amparo constitucional, sino que trasunta un dispendio jurisdiccional que se opone a principios básicos de economía y concentración procesal (conf. mutatis mutandis “Castro Fox”, Fallos: 328:1265)."

Es decir, vemos aquí, otro giro de tipo procesal en cuanto a la vía para efectuar planteos, el requisito de reclamo administrativo previo que ponen en revisión las vías más ortodoxas en la materia, atendiendo a los principios señalados por el Tribunal.

IV. Las cautelares. Una particular situación cordobesa

En este tipo de planteos, se empezó a transitar una situación particular en la justicia federal cordobesa, que significó que una de las Salas de la Cámara Federal –la Sala A–, comenzó a tener un criterio adverso en materia de medidas cautelares aplicables también al ajuste por inflación¹⁴.

Ello generó cierto desconcierto porque dependiendo de la Sala que tratara la cuestión, era el resultado que se podía obtener y en este derrotero se llegó al plenario de la Cámara Federal de Córdoba, que se dictara el 7/3/17 en la causa *Tecme S.A. c/ AFIP-DGI s/ Acción Meramente Declarativa de Certeza* (Expte. n° 24649/2016/CA1), a raíz del pedido formulado por la actora, que tuvo un resultado adverso en la medida que si bien con diferentes votos, se entendió que ni la materia ni la vía procesal era susceptible de ser tratado por esa vía.

Luego, esta situación adquirió cierta pacificación cuando el 5/7/18 uno de los vocales de la Sala A en la causa *Bodegas Esmeralda* (Expte. n° 32685/20177/CA1), pasó a formar mayoría en su Sala, plegándose al criterio de la Sala B, que resulta ilustrativo a los fines del presente y por ello se transcribe:

"Cabe remarcar en el tema traído a resolución del Tribunal que, si bien esta suscripta ha entendido en precedentes similares tales como “Industrias Cormetal SA c/ AFIP- Acción Meramente Declarativa de Derecho” (Expte. N° 11004-2016); “Alimesa SA c/ AFIP- Impugnación de Acto Administrativo” (Expte. N° 25237-2015); “Barbuy Team Sociedad Anónima c/ Poder Ejecutivo Nacional- Ministerio de Economía- Administración Federal de Ingresos Públicos- Acción Meramente Declarativa de Derecho” (Expte. N° 44265-2014), “Colortex S.A. c/ AFIP y otro s/ Cumplimiento de Contrato” (Expte. N° 20404-2014) y “Laboratorios Beta S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos- DGI- Medida cautelar” (Expte. N° 72026583-2010), “Distribuidora de Gas del Centro S.A. c/ AFIP DGI- ADC” (Expte. N° 9205-2016) y “Maipu Automotores c/ AFIP- ADC” (Expte. N° 134-2017) entre otros, que no correspondía otorgar la medida cautelar en casos como el presente, un exhaustivo reexamen de la cuestión me lleva a cambiar de criterio en base a las consideraciones que procedo a exponer; asimismo, lo entiendo procedente por razones de economía procesal. Esto último teniendo en cuenta que los señores Jueces de la Sala “B” de esta Cámara Federal de Apelaciones, por unanimidad han otorgado medidas cautelares en casos similares al presente y en esta Sala

14 A modo ejemplificativo, puede citarse el caso *Barbuy Team S.A.* (Expediente n° 44265/2014), en el cual el Juzgado de Bell Ville había hecho lugar a la cautelar planteada el 10/12/14 y la Sala A de la Cámara Federal de Córdoba, el 26/6/15 la revocó por considerar no se verificaban los requisitos para ello con el voto de los Dres. Avalos y Montesi y la disidencia –confirmatoria– del Dr. Velez Funes.

es concordante con ese criterio el doctor Ignacio M. Vélez Funes.”¹⁵

La situación señalada, no es ajena a las variables en los criterios y los resultados de los casos sometidos a decisión del Poder Judicial.

V. Conclusión

La discusión jurídico tributaria que subyace a las reflexiones que se comparten, ha ido evolucionando en su tratamiento jurisprudencial, en la tratamiento normativo, pero evidencia como muchas veces la tensión entre el derecho de propiedad de los particulares y la noción de renta pública, necesita de un árbitro imparcial que se espera sea equitativo, justo y que además llegue a tiempo con su decisión o su protección cautelar aspecto fundamental para sin perjuicio del decisorio de fondo- se juega la suerte del caso.¹⁶

Quizás esto permite reflexionar en cuanto a la importancia de la mirada que a los problemas que tienen los ciudadanos, sean “de a pie” o cuenten con una estructura que les permita tener una mejor defensa de sus derechos, tengan una adecuada respuesta por parte del Estado en todos sus poderes.

Es oportuna la reflexión a la que mueve Alfonso Santiago en un reciente artículo¹⁷, en la que señala:

“Lo anterior lleva también a un equilibrio institucional entre las funciones de los Poderes Legislativo y Ejecutivo, diseñadores y gestores de las políticas públicas, y el Poder Judicial, encargado de su control en lo que hace a su legitimidad de origen y el respecto al contenido esencial de los Derechos Humanos. Los procesos judiciales se han manifestado insuficientes e ineficaces para la ejecución de políticas que deben ser decididas mediante el proceso legislativo ordinario. Este principio puede iluminar el arduo problema del activismo judicial y de la implementación efectiva de los llamados “remedios estructurales”, facilitando un diálogo interorgánico racional y maduro.”

Ello así, son los tres poderes del Estado quienes deben trabajar mancomunadamente para evitar la aniquilación de la propiedad privada y de la capacidad de trabajo de la clase activa, en un país con una inusitada presión tributaria –en el que se habla de “tragedia fiscal”¹⁸–, que ha llevado a que los ciudadanos que pueden “voten con los pies”¹⁹ mudándose a otras jurisdicciones o que exista una mayor economía marginal.

15 Voto de la Dra. Montesi en el decisorio comentado.

16 García Sinagra, C. “Tribunal Fiscal de la Nación: La prejudicialidad y la secuencia temporal lógica de los procesos”. DTE. XLIV. Octubre 2023. Resulta interesante la visión que presenta el autor, respecto de la clara incidencia que tienen las cuestiones procesales en las discusiones tributarias y presión fiscal actual en nuestro país.

17 Alfonso, S. “Algunos desafíos del derecho constitucional del siglo XXI” [en línea]. Prudentia Iuris. 2020, nro. aniversario. Disponible en: <https://repositorio.uca.edu.ar/handle/123456789/10669>

18 ver entre muchos otros artículos: <https://eleconomista.com.ar/economia/matias-olivero-vila-el-planteo-propuesta-numero-1-logica-discriminacion-impuestos-n62575>

19 ver nota de Juan Carlos de Pablo, en el diario La Nación en la que alude al concepto de foot voting o “voto con los pies” de Charles Tiebout (1924 -1968) -en virtud del cual un ciudadano manifiesta sus preferencias acerca de determinado modelo “ideal” mediante su desplazamiento a aquel territorio en el que los factores políticos, jurídicos y económicos.

<https://www.lanacion.com.ar/economia/diego-valenzuela-invita-a-votar-con-los-pies-nid21072022/>

DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

DETERMINATION OF TAX LIABILITY

CP Ricardo M. Chicolino¹

RESUMEN:

En el presente trabajo se analiza la aplicación del procedimiento de determinación de oficio previsto en las distintas normas legales de carácter nacional y provincial - las cuales guardan cierta similitud entre sí y respecto de las previstas en las normas municipales -, así como también los criterios que deben seguir los organismos de recaudación competentes para fundar la determinación de la obligación tributaria presuntamente omitida en un criterio sustentado en "base cierta", o, subsidiariamente, en "base presunta".

Así también se analizan las presunciones legales - que admiten y no prueba en contrario - y los indicios, tanto desde el punto de vista conceptual, su clasificación y los requisitos necesarios para justificar su aplicación; haciendo una distinción entre éstas y las ficciones. Por último, se estudia el desarrollo del procedimiento propiamente dicho partiendo desde la orden de intervención, los medios probatorios, la prevista, la vista, el acto administrativo que conforma la resolución del caso, la caducidad y finalmente los efectos de la determinación para las partes que intervienen en el mismo.

SUMMARY

In the present work, the application of the ex officio determination procedure provided for in the different national and provincial legal regulations is analyzed - which have a certain similarity between themselves and with respect to those provided for in municipal regulations -, as well as the criteria that The competent collection agencies must follow to base the determination of the allegedly omitted tax obligation on a criterion based on "certain basis", or, secondarily, on "presumed basis".

In this way, the legal presumptions are also analyzed - which admit and do not prove otherwise - and the indications, both from the conceptual point of view, their classification and the necessary requirements to justify their application; making a distinction between these and fictions.

Finally, the development of the procedure itself is studied starting from the intervention order, the evidentiary means, the foreseen, the hearing, the administrative act that makes up the resolution of the case, the expiration and finally the effects of the determination for the parties. who are involved in it.

¹ Contador Público (UBA). Posgrado en Derecho Tributario en la Universidad de Salamanca (España). Posgrado en Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad Austral. Docente por concurso público en carreras de grado de la UBA (Teoría y Técnica Impositiva II), docente de grado y posgrado en la Universidad de El Salvador, la Universidad Austral, la Universidad de Cuyo, la Universidad de Rosario, la Universidad Atlántida Argentina y la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Ex asesor en la Agencia de Recaudación Faguina, Ex representante por la Provincia de Tierra del Fuego en la Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral, asesor en la Subsecretaría de Finanzas Públicas de la Nación, funcionario de la AFIP y asesor en proyecto de reformas fiscales ante la CEPAL. Miembro de la AAEF. Autor y coautor de libros de la especialidad tributaria. Publicación de artículos en editoriales especializadas. Expositor en jornadas y congresos de la especialidad. Asesor de empresas. Orcid: 009-0001-2114-0091.

PALABRAS CLAVE: Determinación de la obligación tributaria - procedimiento de determinación - presunciones - ficciones - desarrollo del procedimiento - medios de pruebas - resolución determinativa - caducidad del procedimiento y verdad material objetiva.

KEY WORDS: determination of the tax obligation - determination procedure - presumptions - fictions - development of the procedure - means of evidence - determinative resolution and expiration of the procedure.

I. Introducción

Giuliani Fonrouge² al referirse a la determinación de la obligación tributaria la define como *"el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación"*.³

En definitiva expresa que el acto mediante el cual se cuantifica o determina la obligación y que define el monto del impuesto determinado, los conceptos computables como pagos a cuenta del mismo y el saldo resultando puede estar a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria (contribuyente o responsable) mediante la autodeclaración de sus obligaciones; del sujeto activo (organismo recaudador) a través del ejercicio de su función de verificación y fiscalización, o, de ambos en forma conjunta.

Así lo establece expresamente nuestra ley procedimental⁴ (LPF) en el artículo 11° cuando establece que dicha obligación está a cargo del responsable mediante la presentación de la declaración jurada correspondiente, en el artículo 16° y siguientes cuando faculta al fisco a proceder conforme el procedimiento de determinación de oficio, o, mediante el método de determinación mixta previsto en el 3° párrafo del referido artículo 11° de la citada norma legal.

II. Determinación de la obligación tributaria.

II.1.-Determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo de la misma:

Respecto de la Ley nacional el artículo 11 establece *"la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establece la Dirección general"*. Es decir que la propia norma delegó en el sujeto pasivo de la obligación tributaria su determinación, hecho designado por la doctrina como "autodeterminación" de la misma.

II.2.-Determinación de la obligación tributaria por el organismo fiscal

El artículo 16° del citado cuerpo legal define claramente en qué casos y bajo qué circunstancias especiales el organismo de recaudación asume la obligación de proceder a determinar la obligación tributaria en el ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización, que oportunamente le fueron concedidas en el capítulo V de dicho ordenamiento.

2 Derecho Financiero, Vol. I, Editorial Depalma, Bs.As., 1984, págs. 451 y sgtes.

3 REGINAL LEE SA, CNFCA, Sala IV, 12/02/87.

4 Ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones)

A tal efecto, establece la norma que en los casos en que *"...no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Dirección General Impositiva procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo en su caso..."*.

En la Provincia de Córdoba, el artículo 62° comprendido en el Título Sexto de la Ley 6006 (t.o. por el Decreto 550/2023⁵) prevé idénticas situaciones mediante las cuales se facultan al organismo de control a determinar de oficio la obligación tributaria.

II.3.- Determinación mixta

Este procedimiento determinativo fue utilizado en nuestro país en situaciones aisladas y con resultados desalentadores para el organismo de control fiscal. Se trata de un mecanismo a través del cual el contribuyente, responsable o tercero aporta los datos necesarios para que el Fisco proceda a liquidar el tributo de que se trate.

Si bien está contemplado en el último párrafo del artículo 11° de la Ley 11.683 cuando faculta a la Dirección General Impositiva a *"...disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posee"*, su utilización en el contexto vigente no produjo los resultados esperados (recuérdese el impuesto docente utilizado en la década del ochenta y los magros resultados producidos a nivel recaudatorio).

III. Procedimiento de determinación de oficio

III 1. Concepto

Considerando que el sistema tributario argentino en general aún se base en el procedimiento auto declarativo de la obligación tributaria, destacamos el avance en las administraciones fiscales de los distintos niveles de gobierno del país un claro – a veces lento – avance hacia un mayor control sistémico de este procedimiento con el fin de arribar a un sistema de declaración oficial.

En este contexto en el que mantiene su vigencia el régimen auto declarativo, el legislador debió conceder a los distintos organismos de control fiscal – de los distintos niveles de gobierno – amplias facultades de verificación y fiscalización, con el fin de fiscalizar y verificar dicho régimen, y poder determinar, en los casos en que corresponda, la verdadera materia imponible presuntamente omitida.

Es por ello por lo que el artículo 16 de la ley procedimental establece el momento en que el fisco está facultado para poner en funcionamiento el procedimiento de determinativo, en pos de determinar o corregir – en los casos en que corresponda – la materia imponible no declarada en tiempo y forma, o espontáneamente mal declarada por el contribuyente en la correspondiente declaración jurada⁶.

Jarach⁷ definió con suma claridad la diferencia conceptual entre determinación de oficio y liquidación, para ello destacó que la primera consiste en la comprobación de los hechos y de las normas jurídicas aplicables, como así también del monto imponible que corresponda determinar por la aplicación de tales normas, y, de las pautas legales de valoración, aun cuando se omita el cálculo del gravamen adeudado; en tanto que la liqui-

5 B.O. 31/5/2023.

6 MINETTI, Juan, CSJN, 09/05/57.

7 DINO JARACH, Curso de Derecho Tributario, Tomo I, Págs. 344/346.

dación, consiste precisamente en el procedimiento de cálculo tendiente a determinar el monto del tributo que resulte, tanto a favor del fisco como del contribuyente⁸.

Para corregir la materia imponible oportunamente declarada por el contribuyente, o, determinarla en su reemplazo, la AFIP o los organismos de control de los distintos niveles de gobierno, deben en primer lugar impugnar la declaración oportunamente presentada al determinar⁹ - previo control - una materia imponible distinta, o acreditar su falta de presentación para proceder entonces a suplir al contribuyente en su cálculo.

La impugnación de la declaración jurada oportunamente presentada por el contribuyente es un hecho que se desarrolla durante el procedimiento determinativo que no requiere de un acto expreso, sino que solamente basta con que el fisco pruebe debidamente que la misma:

- a) no representa la realidad económica de los hechos,
- b) no comprende la totalidad de las operaciones desarrolladas,
- c) no respeta lo dispuesto en las normas legales aplicables respecto de los conceptos exentos, computables, no computables, etc.

Es por ello, que la presentación de la declaración jurada no realizada en término o la rectificación de la oportunamente presentada que se realice durante el período de tiempo en que se desarrolla la inspección o el procedimiento determinativo implica en sí mismo la aceptación tácita de un ajuste, del cual derivan a su vez la aplicación del régimen sancionatorio vigente.

III.2. Procedimientos determinativos.

En los casos en los que el fisco como consecuencia de un proceso de verificación y fiscalización detecte la necesidad de determinar o ajustar la base imponible presuntamente omitida, puede recurrir a alguno de los procedimientos determinativos de cálculo aplicados en el siguiente orden de prelación:

- a) Base cierta.
- b) Base presunta.
- c) Base Mixta.

Dicho orden de prioridad surge de lo previsto en el primer párrafo del artículo 16 de la LPF que al respecto establece: *"...y al liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, **por conocimiento cierto de dicha materia**, sea **mediante estimación**, si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella..."*; en tanto que el tercero es la interpretación que resulta de la conjunción de ambos.

Respecto de la potestad que la ley le concede a la administración fiscal ¹⁰ para determinar la materia imponible no declarada por el contribuyente, o, de ajustar la presuntamente declarada de manera incorrecta, existen distintas posturas doctrinarias.

La encabezada por Jarach¹¹ reconocen que no puede discernir entre ejercer o no dicha

8 SIDERAL SA, TFN, Sala A, 12/03/98.

9 Ley 6006, Art. 62, inciso b): *"Cuando la declaración jurada ofreciera dudas relativas a su sinceridad o exactitud o fuese impugnada a juicio de la Dirección, y..."*

10 DÍAZ SIEIRO, VELJANOVICH Y BERGROTH, Procedimiento Tributario, Edic. Macchi, 1993, Bs.As., Pág.193.

11 JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 2ª Edición, Edit. Abeledo Perrot, Págs. 372 y ss.

función sino que está obligada a ejercerla, por otro lado, Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth¹² sostienen que cualquier órgano de la administración al cual se le ha adjudicado de cierta potestad, siempre está obligado a ejercerla, sin que esto represente una particularidad propia de la actividad jurisdiccional tal como resulta de lo dispuesto en el Art. 3 de la LPA que establece que el ejercicio de la misma *"...constituye una obligación de la autoridad o del órgano correspondiente..."*, situación que despeja toda duda en los dichos de tales autores.

La determinación de oficio sobre base cierta prima sobre los restantes métodos determinativos y procede en los casos en que el organismo fiscalizador pueda determinar con exactitud la magnitud de la obligación tributaria¹³ presuntamente omitida en base a todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho¹⁴, que le permiten verificar su existencia y cuantía¹⁵, y que se constituyen en la prueba obrante en el expediente que le permite sostener su postura.

De la misma manera, el 2° párrafo del artículo 63° del Código Fiscal de la Provincia de Córdoba¹⁶ (CFC) establece idéntica alternativa, y la primacía del procedimiento sobre base cierta respecto del método presuntivo surge de lo dispuesto en el 4° párrafo del citado artículo cuando establece: *"En los demás casos la determinación se efectuará sobre base presunta tomando en consideración todos los hechos..."*.

A los efectos de proceder a la determinación de la obligación tributaria mediante la utilización del procedimiento de base cierta, el fisco debe reunir la información necesaria durante el ejercicio de su función fiscalizadora prevista en los artículos 33° y siguientes de la LPF, como así también el 3° párrafo del artículo 63 del CFC, ya sea que ésta fuera proporcionada por terceros o por el propio contribuyente.

Este tipo de determinación requiere probar de manera fehaciente la existencia del hecho cierto¹⁷, o acto que motiva el ajuste, ya sea porque no fue considerado por el contribuyente al declarar la materia imponible, o porque el mismo implica el incumplimiento a la norma legal que lo sustenta. Tal es el caso considerado en la causa Iglesias-Borgatello¹⁸ en la que el TFN consideró que el incumplimiento a las formalidades establecidas por la RG 151/98¹⁹ implica una determinación de oficio en base al procedimiento mencionado. La determinación de oficio sobre base presunta no es un procedimiento de uso discrecional por parte del organismo de control, sino que solo puede recurrir a él en forma subsidiaria, excepcional y en la medida en que de manera debidamente fundada quede probada la imposibilidad de utilizar el procedimiento determinativo sobre base cierta.

12 Ob. Cit. en 7.

13 GIULIANI FONROUGE, C.M y NAVARRINE S.C., Procedimiento Tributario, 5ta.Edic., Edit. Depalma, Bs.As., 1992, Pág.467.

14 Obra cit. 2, Pág.193.

15 ABASTO, RAMÓN ÁNGEL, TFN, Sala D, 21/11/00.
ALFANFIN SA, TFN, Sala B, 31/05/95.
MARIANETTI, DANIEL, TFN, Sala A, 04/02/01.

16 Ley cit. Nota 7.

17 LAVANDERÍA DEL VALLE SRL, TFN, Sala A, 19/11/03.

18 IGLESIAS OSVALDO Y BORGATELLO CÉSAR, TFN, Sala B, IGLESIAS26-05-06.

19 RG 151/98. B.O., 25/06/98.

LABORATORIOS BAHER SRL, TFN, Sala A, 25/02/03.

Así lo señala destacada doctrina²⁰, cuantiosos fallos²¹, y la propia AFIP²², aunque esta postura no está claramente expuesta en la Ley 11.683.

Un claro ejemplo de la primacía del procedimiento determinativo en base cierta lo constituye el caso “Cerámica Bolla SA²³” en el que la AFIP reconstruyó la materia imponible en base a la documentación respaldatoria aportada por el contribuyente, aún ante la ausencia de las registraciones contables que obligatoriamente debía confeccionar el contribuyente conforma la naturaleza jurídica del tipo societario constituido.

El sentido de su consideración legal se sustenta en la posibilidad de permitir la alternativa de reconstruir la materia imponible presuntamente omitida mediante la utilización de criterios estimativos al no existir la posibilidad de hacerlo mediante el procedimiento de base cierta.

Esta situación ocurre cuando el fisco no puede disponer de la información necesaria para determinar sobre base cierta, pero encuentra o detecta la existencia fehaciente de un hecho cierto, no declarado, que habilita la presunción, y entonces se aplica las presunciones que el legislador plasmó en el artículo 18 de la ley procedimental.

De tal modo, dichas presunciones, permiten sustituir la materia imponible oportunamente declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto²⁴.

En los referidos dictámenes, el organismo fiscal reconoce expresamente que el procedimiento previsto en el artículo 18 de la LPT es de carácter excepcional, y, que las presunciones legales admitan o no prueba en contrario, son instrumentos delicadísimos del orden jurídico y no pueden interpretarse y aplicarse sino con una gran prudencia y sentido de equidad.

Dicha situación, también fue reconocida por el TFN²⁵ en la causa FUNES, Orlando al expresar que *“... La determinación cierta y la determinación presuntiva no están liberadas a un criterio discrecional del Organismo Recaudador, sino que dependen de las circunstancias que permitan a la Dirección la determinación del impuesto; la regla general debe ser la determinación cierta y por conocimiento directo de la materia imponible y, como regla de excepción, la determinación sobre base presunta”*; de la misma manera la Sala D del TFN en la causa Buenos Aires Managment SRL²⁶ revocó la determinación sobre base presunta ante la ca-

20 DUBIN, LITVIN Y ZADJMAN, Determinación de la materia imponible sobre base presunta, Imp.XLIV-A Págs. 389 y Sigtes.

21 GÓNZALES ANTONIO Y OTROS, TFN, Sala D, 16/8/89.
CAPUZUCCO JORGE, TFN, Sala C, 27/03/02.

22 DICTAMEN 136/94, DATJ, 29/08/94.
DICTAMEN 82/77, DATJ, 14/11/77.

23 TFN, 2/5/00 y CNACAF, Sala IV, 5/7/00.

24 MAGGIO OSVALDO O, TFN, Sala A, 24/05/02.

25 FUNES ORLANDO, TFN, Sala N, 14/08/73.
BERAJA, Alberto D., - DWEK, José R, TFN, Sala A., 25/02/98.
GUS MIG SRL, TFN, Sala A, 23/04/03.
IGLESIAS Y CIA SCC, TFN, Sala C, 28/12/84.
VERDE JUAN, TFN, Sala A, 28/03/90.

26 TFN, Sala D, Buenos Aires Managment SRL, 7/11/2012; CNACAF, Sala IV, Joaquín Soto e Hijos SA, 18/3/14; TFN, Sala B, Flores Miguel Ángel, 26/5/14; TFN, Sala B, Portal del Norte SA, 7/8/15, entre muchos otros.

teórica posibilidad que tuvo el fisco de hacerlo sobre base cierta, tal como lo demostró con posterioridad.

En virtud de lo dispuesto en la referida norma legal, que fuera ratificado también por la jurisprudencia²⁷, podemos clasificar los supuestos en los que la AFIP puede recurrir al método de determinación de oficio sobre base presunta, de acuerdo con lo siguiente:

a) Cuando el contribuyente o responsable no llevare registraciones contables, o las mismas no reflejaran la realidad económica de los hechos, en estos casos, la impugnación de la validez de las declaraciones juradas presentadas por ausencia de sustentación jurídica de los elementos en los que se basa, y, la ausencia de elementos que permitan determinar con exactitud la real carga tributaria, son las condiciones que abren el camino hacia la determinación de oficio en base presunta²⁸.

b) Cuando la AFIP no pueda acceder a las registraciones contables o a la documentación respaldatoria. Es esencial la función que cumple la documentación respaldatoria de las operaciones celebradas porque le dan confiabilidad a las mismas.

c) Cuando la Dirección en uso de sus facultades Arts. 33, 34, 35 y Sigtes. de la LPT, determina la falta de veracidad que debe existir entre la información volcada en las declaraciones juradas, en comparaciones con los registros contables y/o con la documentación respaldatoria de las operaciones celebradas.

Como bien lo señala Celdeiro²⁹ *"...la existencia de una contabilidad no objetable no exime al contribuyente de presentar otras pruebas cuando el fisco verifica la existencia de factores no reflejados en los registros contables que inciden en el monto de la materia imponible"*³⁰.

Tampoco es necesario que el fisco emita un acto o comunicación expresa en la que se decida o comunique la impugnación de las declaraciones juradas presentadas o de las registraciones contables, por el contrario, la comprobación (por parte del fisco) de la mera existencia de elementos que demuestren la realización de actos u operaciones no registradas, no declaradas o que no estén debidamente respaldadas por la documentación correspondiente, constituyen prueba suficiente de que las mismas no representan la realidad económica del ente³¹.

Lo expresado, en modo alguno intenta quitarle eficacia a la contabilidad como medio de prueba, todo lo contrario, su existencia sin objeciones formales, con respaldo suficiente por la documentación que acredita los movimientos registrados, es prueba concreta y preconstituida que posibilita destruir cualquier intento de presunción aplicable por el fisco³².

27 ODDONE LUIS A Y CIA., TFN, Sala A, 7/10/88.
SOLA FÉLIX Y OTROS, CNF, Sala C A, 12/11/63.
SIK, J.A., TFN, Sala B, 11/06/86.
COCCONI GORKY, CNF, Sala II, CA, 23/05/72.

28 OYHAMBURU PEDRO – QUIROGA PEDRO - TFN, Sala D, 07/08/87.

29 Celdeiro, Ernesto Carlos, Procedimiento Tributario, T. II. Edic. Nueva Técnica S.R.L., 1992, Pág.41.
JOSÉ E. SAEZ Y CÍA. SA, TFN, Sala B, 28/08/95.

30 ODDONE, Luis A y Cia. Asesores Financieros, TFN, Sala A7/10/98.

31 ARGEN PESCA SA, TFN, Sala B, 08/08/06.

32 GRA-AL SA, TFN, Sala C, 09/10/01.

Respecto del procedimiento denominado base mixta, se reconoce su aplicación siguiendo los términos utilizados por la doctrina y también por el TFN, en ciertos casos, en los cuales la determinación realizada por el fisco procede en base a información aportada por el propio contribuyente, aunque careciendo de respaldo documental.

Así el TFN³³ reconoció que..." en el presente caso la determinación practicada por el fisco no ha sido realizada sobre base exclusivamente presunta, sino por el denominado sistema mixto. Ello ya que el fisco no ha determinado las ventas omitidas a partir de un incremento patrimonial no justificado, sino que lo hizo comparando las DDJJ presentadas por el propio contribuyente en el IVA e Impuesto a las Ganancias, detectando una diferencia en la declaración de ventas de uno y otro impuesto".

Lo expresado previamente implica que la búsqueda de la verdad material objetiva para determinar la materia imponible presuntamente omitida constituye el objetivo central de cualquier organismo de control, aún en el caso de fiscalizaciones que controlen el cálculo de los coeficientes de distribución de ingresos del Convenio Multilateral (CM).

Sobre este aspecto, y tal como ocurre en cualquier determinación tributaria practicada por los distintos organismos de control respecto de fiscalizaciones que determinan base imponible omitida, en el caso del CM la búsqueda de la verdad material objetiva involucra también la consideración de operaciones existentes, debidamente probadas y no registradas, las que deben integrar el procedimiento determinativo por el que se busque ajustar los referidos coeficientes³⁴.

III 3. Improcedencia de la determinación de oficio.

El artículo 14 de la LPT, establece que cuando se computen contra el impuesto determinado por el contribuyente conceptos improcedentes, la Dirección no deberá recurrir al procedimiento determinativo a los efectos de lograr su cobro, sino que bastara, simplemente, con la intimación de pago de los conceptos indebidamente computados, o, computados en exceso.

Es importante destacar que en la medida en que el fisco modifique el impuesto determinado por el contribuyente o lo determine directamente, ya sea mediante el procedimiento de base cierta o presunta, deberá recurrir obligatoriamente a la utilización del procedimiento de determinación de oficio para asegurar el ejercicio del debido derecho a defensa del contribuyente. En tanto que el artículo 14 de la LPT solamente se utiliza cuando no se modifique el impuesto determinado, pero si el impuesto a pagar, como consecuencia de haber detectado la existencia de conceptos imputados erróneamente que intenten hacerse valor como pagos a cuenta del tributo.

El Código Fiscal de la Provincia de Córdoba³⁵ lo considera especialmente cuando define que " ... en los casos en que la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, provenientes de retenciones, percepciones, recaudaciones y/o pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor o el saldo a favor de la Dirección se cancele o se difiera impropriamente (régimenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, compensaciones no autorizadas por la Dirección, etc.), no procede para

33 MANTECA TÍO PUJIO SA, TFN, Sala A, 02/11/05.

34 Práctica Integral Buenos Aires, febrero 2017, Chicolino Ricardo M. y Arósteguy, Jorge H, Editorial Errepar.

35 1º párrafo del Art. 61 de la Ley 6006 -t. o 2023-.

su impugnación el procedimiento normado en los artículos 62 y siguientes de este Código, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada.

Además, en el 2º párrafo de la citada norma, se extiende la aplicación de este criterio a las situaciones que se originen por la aplicación de alícuotas que no se corresponden con establecidas para el código de actividad que surge de la respectiva ordenanza fiscal. Tal situación resulta aplicable cuando es consecuencia de la utilización de alícuotas improcedentes en relación a la actividad desplegada por el contribuyente, sin embargo, en mi opinión, debiera aplicarse el procedimiento de determinación de oficio cuando no exista coincidencia respecto a la calificación de la actividad desarrollada, como por ejemplo, en ciertas jurisdicciones se discutió si la actividad de Fason debiera ser considerada actividad industrial, situación en la cual la discusión no se refería expresamente a la alícuota aplicada sino a la calificación de industrial o no de la actividad desarrollada. De más está decir, que, si el fisco pretende modificar cuantitativamente la base imponible, no podrá recurrir a la utilización de este procedimiento excepcional de liquidación administrativa, puesto que, en tal caso, se está incidiendo sobre un aspecto de la materia imponible que hace al impuesto determinado, en cuyo caso, indefectiblemente resultará de aplicación el procedimiento reglado de Determinación de Oficio como garantía constitucional que le asiste al contribuyente y/o responsable.

III 4. Presunciones

III 4.1. Concepto

El diccionario de la Real Academia Española define al término como: sospechar, juzgar o conjeturar una cosa, por tener señales o indicios para ello. Por su parte Pérez de Ayala³⁶ lo define como... *"el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro hecho conocido, del que normalmente depende aquel hecho probado,"*; y García Mullin³⁷ como... *"una operación lógica donde a partir de un hecho conocido con certeza se infiere la probabilidad de que haya ocurrido otro que estrictamente se ignora."*

Martín Oviedo³⁸ entiende *"... que la presunción deduce de una realidad o hecho natural, al que dota, no obstante, de relevancia jurídica por la circunstancia misma de tal deducción, otra realidad o hecho igualmente natural"*.

En síntesis, de las definiciones expresadas surge como requisito indispensable para su aplicación la comprobación fehaciente de la existencia de un hecho cierto del cual se deriva la posibilidad de presumir otro hecho con el vinculado,

La determinación de oficio sobre base presunta se fundamenta en la utilización de presunciones que permitan suponer hechos desconocidos para el organismo de contralor partiendo de hechos ciertos debida y fehacientemente conocidos, los que por relación de causalidad existente entre ambos se permite aseverar la derivación lógica y razonable del hecho presunto legalmente admitido³⁹.

36 PÉREZ DE AYALA, José L., Las Ficciones en el Derecho Tributario, Edit. de Derecho Financiero, Madrid, 1970, Pág. 20.

37 GARCÍA MULLÍN, Roque, Las Presunciones en el Derecho Tributario, Revista D.F., T XXXVIII, Pág. 489.

38 MARTÍN OVIEDO, J.M., Ponencia Española a las II Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios Tributarios, Río de Janeiro, oct. de 1968, cit. p/Pérez de Ayala en Ob. (8).

39 GRUAS GUT SRL, CNFCA, Sala I, 28/03/03.

En consecuencia, se descarta la posibilidad de aplicar una presunción partiendo de otro hecho presunto, proceso que se conoce como polisilogismo o cadena de presunción, o comúnmente como presunción de presunción⁴⁰.

El proceso de determinación de la obligación tributaria basado en la utilización de cadenas de presunciones fue unánimemente descartado⁴¹ o rechazado por la jurisprudencia, porque afecta el derecho a defensa del contribuyente⁴², situación que no ocurre cuando el procedimiento es correctamente aplicado.

En efecto, en los casos en que el fisco parte de un hecho cierto que no está debidamente probado del cual pretende derivar la existencia de un hecho presunto, le permite al contribuyente no sólo discutir la relación de causalidad y certeza entre ambos, sino también la existencia del hecho cierto del cual parte la presunción.

En síntesis, suponer la existencia de un hecho presunto sin acreditar suficientemente la existencia del hecho cierto del cual debe partirse, conlleva a una actitud peligrosa por parte del fisco, cuya admisión legal representaría un avasallamiento al derecho de defensa, al permitir transferirle al contribuyente la totalidad de la carga probatoria respecto de la inexistencia del hecho o acto que se le imputa, simplificando inapropiadamente la labor de fiscalización y verificación.

Así ocurrió en el “caso concreto” Honda Motor Argentina SA (HMASA) entregaba vehículos en el domicilio de la casa central de un concesionario ubicada en la Ciudad de Resistencia, Provincia del Chaco, con sucursales en distintas ciudades, entre las cuales se encontraba Corrientes. En su apelación sostuvo que al momento de la entrega desconocía cuáles vehículos serían asignados por el concesionario a las distintas sucursales.

La inaplicabilidad de polisilogismos para ajustar la materia imponible quedó claramente resuelta en abundante jurisprudencia⁴³ - de los distintos fueros judiciales nacionales y provinciales - así como también a través de la opinión de la más destacada doctrina⁴⁴ na-

40 VIACAVA RICARDO O., CNFCA, Sala IV, 18/12/01.

ACERÍAS BRAGADO SA, TFN, Sala C, 17/12/96.

CLAPEA SA, TFN, Sala A, 05/09/89.

FACTOR SA, TFN, Sala B, 20/10/03.

41 TFN, Sala D, GALIANO, Florentino – GRANDA, Josefa Arabia, 06/02/04.

TFN, Sala A, SÍAS, Antonio Raúl, 14/07/03.

42 De Luca Marina y Arósteguy Jorge H, Convenio Multilateral. la utilización de una cadena de presunciones para establecer un nuevo criterio de atribución de ingresos, Práctica Integral Buenos Aires, Mayo/2017, Editorial Errepar.

43 “Verde, Juan Ambrosio” - TFN - Sala A - 28/3/1990 - Cita digital EOLJU124243A: Que, por ello, la DGI incurre en un sorites (al decir de Alsina: “Tratado de Derecho Procesal Civil y Comercial” - pág. 684) al construir un polisilogismo, tomando como premisa menor una presunción y no un hecho conocido, razonamiento que como hemos expuesto, carece de sustento legal (cfr. TFN - Sala A - 5/9/1989, “Clapea SACIFI”). “Vairolatti, Héctor A.” - CNA - Sala III - 12/11/1981 (datos de terceros arbitrariamente escogidos para presumir). En donde se afirmó que “si bien hubiera podido el Fisco, de acuerdo con el artículo 25 de la ley de rito, basar su determinación de oficio en presunciones, a falta de conocimiento de la materia imponible por vía de elementos de juicio directos, no cabe que aquella se funde en datos arbitrariamente elegidos que por su índole no exhiban un nexo razonable con el hecho de que se trate”. “Tal resulta ser el caso de un contribuyente-contador público que por el ejercicio de su actividad profesional puede percibir valores ajenos, con lo cual el movimiento de fondos en las cuentas bancarias deja de guardar una relación normal con el hecho que la ley prevé como imponible, de modo de permitir se induzca en el caso particular su existencia y medida”. TFN - Sala A - 8/7/1993, “Katero SA”. CNACAF - Sala IV - 18/12/2001, “Viacava, Ricardo O.”. TFN - Sala C - 17/12/1996, “Acerías Bragado SA”. TFN - Sala D - 29/11/1994, “Ortolani M.”. CNACAF - Sala IV - 17/9/1982, “Metalúrgica Tadem SCA”. TFN - Sala D - 31/8/1995, “Producciones Internacionales SA”. TFN - 4/11/1991, “Galli, Carlos A. y Sarabe, Julio Sava”. TFA PBA - Sala I - 10/10/2013, “Olivera, José Luis”, entre muchos otros.

44 Díaz, Vicente O.: “La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación” - LI - T. LIII. Ferreti, C. A.: “El principio de la igualdad ante la determinación de oficio sobre base

cional y extranjera. Sin embargo, el tema vuelve a adquirir relevancia de la mano de ese organismo de control, cuyo criterio fue ratificado en el seno de la CA.

Recordamos que la función de los organismos de aplicación del CM consiste precisamente en la búsqueda de la verdad material como criterio rector al momento de resolver los casos concretos planteados por los contribuyentes y otras jurisdicciones provinciales.

Por el contrario, la DGR sostuvo que, si bien los vehículos eran entregados en la casa central del concesionario, Honda conocía que el destino final de los bienes sería la Provincia de Corrientes. Con sustento en este criterio, y aplicando un polisilogismo, modificó los coeficientes de distribución de base imponible oportunamente declarados y procedió a determinar el impuesto presuntamente omitido.

Resultan inadmisibles todos los argumentos a los cuales recurrió el organismo de control de la Provincia de Corrientes para sustentar la utilización de la cadena de presunciones, tales como:

- a) presumir que el contribuyente conocía la jurisdicción donde finalmente se adquirió el bien,
- b) presumir que la circunstancia descripta en el punto precedente se conocía al cierre del ejercicio comercial utilizado para confeccionar los coeficientes de distribución de base imponible,
- c) presumir que es un hecho legítimo “pedirle prestado” los coeficientes de distribución de base imponible a otros contribuyentes (North Motors SA, Cetrogar SA y Ghiggeri Motos SRL) y aplicárselos a Honda,
- d) presumir que tales coeficientes son representativos de la actividad realizada por Honda, sabiendo que, en el caso de Cetrogar, además comercializa heladeras, lavadoras, procesadoras, etc. Así lo reconoció también el TFN⁴⁵, al revocar la resolución de la AFIP que determinó de oficio la materia imponible en base al procedimiento previsto en el inciso f) del artículo 18 de la LPT, ante la falta de prueba suficiente que amerite la impugnación del pasivo.

Impidiendo la utilización de polisilogismos o cadenas de presunciones, se expidió el TFN⁴⁶ revocando la resolución del fisco que pretendió llevar adelante una determinación de oficio basada en los datos que surgían de una manifestación de bienes presentada ante un banco con el fin de obtener un crédito. Dicha declaración es una herramienta útil para extraer de ella los efectos fiscales respecto de la descripción de los bienes que se incluyen, pero no para presumir la existencia de un incremento patrimonial apoyado en el valor declarado de los mismos. Debe ponderarse el objeto de esta, además de que el valor asignado a los bienes no surge de las normas legales aplicables.

presunta” - LI - T. LXII. García Mullin, R.: “Las presunciones en el derecho tributario” - DF - T. XXXVIII. González de Rechter, B.: “El caso Trebas. Esperado fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación” - ERREPAR - DTE - T. XIV. Jarach, D.: “Presunciones legales en la determinación impositiva” - LI - T. XXXVIII. Kermone, Frank: “El sentido de un final. Estudios sobre la teoría de la ficción” - Gedisa - Barcelona - España - 1983. Bertazza, Humberto J. y Díaz Ortiz, José A.: “Una sobreactuación en la política de recaudación. Proyecto de reformas a la ley de procedimiento fiscal” - ERREPAR - PAT - T. IX - julio/2003. Luqui, Juan C.: “Presunciones y ficciones en el derecho tributario por Susana Camila Navarrine y Rubén O. Asorey” - DF - T. XLVI - N° 488. Mari, E.; Kelsen, H.; Kosicki, E.; Legendre, P. y Siperman, A.: “Derecho y psicoanálisis. Teoría de las ficciones y función dogmática” - Ed. Hachette - Bs. As. - 1987

45 TFN, Sala C, AMADO, Pedro, 28/12/05.

46 TFN, Sala D, GAGGIOTTI, Sergio Victorio, 15/04/98.

III 4.2. Clasificación

Las presunciones pueden clasificarse en:

- a) Presunciones legales.
- b) Presunciones simples.

Presunciones legales: son aquellas definidas en la ley en las que también se parte de un hecho cierto conocido (indicio), para concluir considerando como cierto un hecho presunto que se deriva de aquel.

A su vez estas presunciones pueden admitir o no prueba en contrario. La diferencia sustancial entre estas, partes del hecho de reconocer que para las que admiten prueba en contrario el contribuyente podrá probar no solo la inexistencia del indicio sino también la vinculación con el hecho presunto que el fisco pretende aplicar; mientras que para el segundo caso (no admite prueba en contrario) únicamente podrá probar la inexistencia del indicio a partir del cual se partió para probar la existencia del hecho presunto,

Las presunciones simples, también llamadas "hominis", son aquellas definidas por el juzgador en las que el contribuyente podrá determinar tanto la inexistencia del indicio como la falta de relación entre el hecho conocido y el presunto.

Navarrine y Asorey⁴⁷ definen a los indicios - también denominados presunciones hominis- como *"medios de prueba que requieren un enlace preciso y directo entre el hecho demostrado y aquel que se pretende deducir, según las reglas del criterio humano"*.

Se consideran indicios entonces a aquellos hechos que el funcionario del fisco o el juzgador entiendan como válidos y sirvan a sus análisis, sin que exista una regla predefinida para su elección ni tampoco norma legal alguna que regule su aplicación; siendo únicamente ese razonamiento quien le da verosimilitud a su actuar.

La ley procedimental faculta la utilización de este tipo de presunciones en el primero y en el último párrafo del artículo 18 cuando establece, para el primer caso: *"Podrán servir especialmente como indicio: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales....y cualquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos o que deberán proporcionarle los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos..., etc."*. De ello se desprende que el fisco podrá recurrir a la utilización de un indicio que elabore en función de datos obtenidos del propio contribuyente o de terceros, y que no está previamente definido en la ley, sino meramente enunciado o sugerido por el legislador.

El último párrafo no sólo reitera en alguna medida lo dispuesto en el primero, sino que también lo amplía en forma indefinida al expresar *"Este detalle es meramente enunciativo..."*, y además le agrega como condición necesaria – reconocida previamente por la jurisprudencia – y previa que solamente el organismo recaudador podrá recurrir a éste tipo de indicios ante: *"...La carencia de contabilidad o de comprobantes fehacientes de las operaciones hará nacer la presunción de que la determinación de los gravámenes efectuada por la Administración Federal de Ingresos Públicos en base a los índices señalados u otros que contengan esta ley o que sean técnicamente aceptables, es legal y correcta, sin perjuicio del*

47 NAVARRINE, S. y ASOREY, R., Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Edit. Depalma, Bs.As., 1985, Pag.4.

derecho del contribuyente o responsable a probar lo contrario."

La posibilidad que le brinda la ley al fisco de recurrir a éste tipo de presunciones es residual, aplicable únicamente cuando no pueda en primer término recurrir al procedimiento definido como de "base cierta", y en segundo término cuando la carencia de elementos respaldatorios de la actividad del contribuyente le impida utilizar las presunciones legales detalladas en los incisos a) al h) del artículo 18, y en los agregados por la Ley 25795⁴⁸ a continuación del mismo, incluidos en la LPF como artículos 18.1 y 18.2.

En la causa "Dere-Audisio"⁴⁹ el fisco procedió a determinar de oficio la materia imponible utilizando "presunciones hominis" dado que *"...el contribuyente no aportó documental respaldatorio de la facturación y registración de sus operaciones comerciales"*. El fallo cita a Génova Galván⁵⁰ quien glosando a Albert Hensel⁵¹ dice que al referirse a la ausencia de elementos ciertos para determinar expresa...*"como consecuencia de la negativa, excusa o resistencia del sujeto pasivo de la actuación inspectora, o porque haya incumplido sustancialmente sus deberes contables o de presentación de declaraciones, y ante la imposibilidad de un non liquen, a de acudir a medios indirectos de comprobación, que no aseguran aquella certeza y exactitud pero si permiten fijar los hechos con la máxima verosimilitud posible, sustituyendo la exactitud por el máximo grado de aproximación al que, empleando tales medios, sea posible llegar, realizándose entonces no una determinación sino una estimación; una fijación aproximada, no exacta, presumiendo los hechos y su valoración a partir de todos los indicios de que disponga la administración en el caso concreto"*.

En ella el TFN confirmó el ajuste sustentado en la información obtenida de SADAIC respecto a la venta de entradas y el posible consumo de bebidas, expresando respecto a los agravios sostenido por el contribuyente que *"...El obligado que no produce las pruebas que la ley le demanda no se puede lamentar si la autoridad le trae las consecuencias."*

Como se puede apreciar, el legislador facilitó la labor determinativa, pero limitó su uso al cumplimiento estricto respecto de acreditar la existencia de ciertas condiciones previas⁵², cuya inobservancia conducirían a la nulidad de lo actuado por el fisco a ese momento.

Sin embargo, dicha posibilidad, no lo libera de la responsabilidad⁵³ de probar fehacientemente que la utilización de este tipo de presunciones es el único recurso utilizable, y, además, le cabe aún al contribuyente la posibilidad de demostrar que este procedimiento conduce a determinar o ajustar una materia imponible que supera a su "propia realidad económica"⁵⁴.

La demostración que intente el contribuyente también debe quedar suficientemente probada, porque resulta de aplicación al caso la regla del "onus probando incumbit ei qui dicit", que dispone que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, como lo establece el artículo 377 del CPCCN, que atribuye a cada parte el

48 Ley 25.795, B.O. 17/11/03.

49 DERE PEDRO – AUDISIO DIEGO LUÍS - TFN, Sala B, 28/03/06.

50 GÉNOVA GALVÁN, Alberto, La estimación indirecta, Edit. Tecnos, Madrid, 1985.

51 HENSEL, Albert, Derecho Tributario, Edit. Nova Tesis, Pág. 331

52 TFN, Sala D, GALIANO, Florentino – GRANADA, Josefa Arabia, 06/02/04.

53 RESERO SA, TFN, Sala A, 17/09/03.

54 TODO PLAST SRL, TFN, Sala C, 07/04/06.

deber de probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción⁵⁵.

Como corolario de lo expuesto, y en lo que respecta a la carga probatoria resulta conveniente distinguir la diferencia entre carga impugnatoria y carga probatoria. En la instancia de la presentación del recurso ante el TFN la carga impugnatoria respecto de lo resuelto por el fisco pesa en exclusividad sobre el particular frente al acto del fisco que le cause lesión a sus derechos, en tanto que la carga probatoria en función de lo expuesto en el artículo 377 del CPCCN recae, en principio, sobre ambas partes⁵⁶.

El 1º párrafo del artículo 18º utiliza una clara definición de las condiciones que deben cumplir las determinaciones basadas en la utilización de simples indicios o presunciones hominis – tal como la define la doctrina – y a tal efecto establece que: *"La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular su existencia y medida."*

El hecho de que el legislador someta su aplicación a la condición de que la misma se funde en los hechos y circunstancias conocidas, se está refiriendo a que el punto de partida de cualquier determinación que se pretenda realizar tiene que partir – necesariamente – de un hecho conocido que cumpla la condición de vinculación y conexidad con el hecho imponible natural del tributo de que se trate

Según la Real Academia Española el término vincular entre otras acepciones implica someter la suerte o el comportamiento de algo a la existencia de otro hecho, y conexidad implica que una cosa esta enlazada a otra.

De tal manera que la relación entre el simple indicio o *presunción hominis* y el hecho imponible presunto exige el mismo tipo de relación que la presunción legal, y la diferencia radica en que ésta última está prevista especialmente en la ley en tanto que la primera puede ser seleccionada por el verificador, entre una serie de situaciones enunciadas de manera ejemplificativa por el legislador.

Dicha enunciación ejemplificativa considera como indicios: *el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquellos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente, y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que esta obtenga de información emitida en forma periódica por organismos públicos, mercados concentradores, bolsas de cereales, mercados de hacienda o que le proporcionen -a su requerimiento- los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera.*

55 LA RUECA PORTEÑA SA, TFN, Sala A, 27/02/98.

RUZO ALEJANDRO, CNFCA, 04/09/62.

GARCÍA JAIME, TFN, Sala A, 24/04/98.

KANAWATI JOSEFINA, TFN, Sala C, 22/04/96.

56 BOTONERA ARGENTINA SA, CNFCA, Sala I, 22/05/97.

AGROEXPORT SERVICIOS SA, TFN, Sala C, 08/11/01.

En efecto, el elemento cierto a considerar para luego inferir o presumir la materia gravada debe provenir de consideraciones o pruebas que le son propias o inherentes al contribuyente, no de aspectos objetivos o cualitativos/cuantitativos generales del sector o rubro al cual pertenece. La utilización del comportamiento del sector en general no resultaría un componente válido para considerarlo como el elemento cierto –o autosuficiente- requerido por la norma, a los fines de la impugnación de la declaración jurada presentada.

Ese dato – la pretensión de utilizar el coeficiente de utilidad promedio de un sector – no cumple con las condiciones previstas en la norma porque no se trata de un hecho cierto propio del contribuyente. La estructura empresarial y situación económica financiera no es comparable con el promedio de un sector que comprende un conjunto de empresas de distintas características y magnitud de negocio.

Es decir, tan sólo –insistimos- constituiría un mero dato o un mero indicio que en función de la disparidad con la situación del contribuyente fiscalizado genera la necesidad de fiscalizarlo para comprobar porque su situación particular se encuentra tan alejada del promedio del sector, pero no cumpliría con la condición de utilizarlo como el hecho cierto que habilita su aplicación concreta. Nunca puede constituir el elemento cierto y contundente para sustentar la estimación que, en todos los casos, deberá ser utilizada con un cierto grado de razonabilidad.

Así lo entendió el TFN⁵⁷, entre otras causas, cuando revocó la determinación realizada por la AFIP basada en un mero hecho simple aisladamente considerado, sin analizar otras circunstancias. Solo tuvo en cuenta como único indicio, para establecer la rentabilidad bruta de la actividad de la actora, la comparación de los precios de compra y venta de determinadas bebidas (vinos, cervezas, otras bebidas alcohólicas, gaseosas, agua mineral, licuados y jugos).

Se destacó – en esa causa - que dicho indicio tiene escasa representatividad con relación al total de operaciones de la actora, dado que el margen de rentabilidad bruta de las bebidas vendidas representa un 21,86% sobre el total de “tiques” de venta de la firma actora, conforme el muestreo mensual efectuado por los peritos contadores, porcentaje en que ambos expertos coinciden.

En el mismo sentido, consideramos que tampoco existe una exactitud o precisión respecto de: a) los períodos sujetos a fiscalización con referencia a la utilizada para conformar los índices que se pretenden aplicar, b) el universo de sujetos relevados para armar el índice, c) la localización de los mismos dado que los índices de rentabilidad dependen también de la densidad de población y de la oferta y demanda de la zona analizada, d) la época estacional de su armado, y en el mismo sentido podríamos enumerar situaciones que le quitan verosimilitud a la posibilidad de utilizar estos simples indicios tal como si fueran el hecho cierto que exige la norma legal y la realidad económica de los hechos.

Además, en el caso de Impuesto sobre los Ingresos Brutos en particular la posibilidad de utilizar dichos indicios para determinar anticipos del impuesto violenta lo dispuesto en el punto 3) del acápite 1 del inciso b) del artículo 9° de la Ley 23.548, extendiéndose las in-

57 TFN, Sala A, Herrada Sergio Rodolfo y Vanni Carla Mariana SH, 31/5/20123

equidades si se pretendiera aplicar a contribuyentes del Convenio Multilateral teniendo en consideración las dificultades que se generan al momento de atribuir dichos ingresos a una jurisdicción que se desconoce.

En síntesis, todo redundaría en la utilización de una cadena de presunciones que ratifica la irrelevancia del índice como criterio para corregir la materia imponible presuntamente omitida, siendo que el texto legal les otorga amplísimas facultades a los organismos de control para recurrir a un procedimiento sustentado en un criterio de base cierta o de presunciones legales que admiten o no prueba en contrario.

III 4.3. Requisitos para su utilización

La utilización de las presunciones está condicionada a que las mismas cumplan con las siguientes pautas o requisitos de vinculación para ser utilizadas por la Dirección⁵⁸:

- a) Precisión: Que el indicio sea único y permita arribar a una conclusión de hecho presunto⁵⁹.
- b) Concordancia: Que exista una interrelación entre el hecho presunto y el indicio que permita demostrar una interdependencia natural⁶⁰.
- c) Certeza: El indicio o hecho cierto debe estar debidamente probado para evitar concluir en presunciones de otras presunciones⁶¹.

III.5. Las ficciones

En determinadas situaciones y atento a la posible similitud que existe entre ambos preceptos, se observa que suele confundirse el concepto de “presunción” con el de “ficciones legales”. La diferencia fundamental entre ambos reside en que en las primeras – tal como ya hemos señalado – debe existir una interrelación de causalidad entre el cierto y el hecho presunto, mientras que en las segundas es el legislador quien le otorga certeza jurídica al hecho presunto, aunque no existe la interrelación natural de causalidad señalada, entre el hecho cierto y este último.

Pérez de Ayala⁶² define a la ficción como... *“una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hechos efectos jurídicos que violentan o ignoran verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta a la real. La ficción ni falsea ni oculta la verdad”*. De lo expuesto concluimos que en la ficción no existe nexo causal entre los actos analizados y prevalece la creación de nuevos supuestos jurídicos fácticos que generan verdades normativas que pueden o no estar relacionadas con la realidad tangible.

IV. Desarrollo del procedimiento determinativo

Tal como lo define la ley en el artículo 17 de la LPF en el ámbito de los tributos nacionales y el artículo 66° en el caso del CFC, el procedimiento de determinación de oficio se inicia con la notificación de la vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se le formulen, con un detalle fundamentado de los mismos e indicando las normas legales aplicables, todo ello con el fin

58 SEDA SA, TFN, Sala B, 22/08/98.

VIALORENZ SA, TFN, Sala A, 22/07/01.

59 DÍAZ, V.O., Memorias de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ob.cit. Pags.200 y sigtes., cit. por DÍAZ SIEIRO, VELJANOVICH Y BERGROTH en ob.cit. (2), Pág.217.

60 PALACIOS, T.I., Pág. 599, cit. por DÍAZ SIEIRO, VELJANOVICH Y BERGROTH en ob.cit. (2), Pág.217.

61 Obra cit. en (12), Pág. 208.

62 PÉREZ DE AYALA, J.L., ob. cit. en (8), Pág.15.

de garantizar al contribuyente la posibilidad de ejercer su legítimo derecho a defensa. En definitiva, la vista tiene por objeto emitir una declaración vinculante respecto de si las liquidaciones practicadas por el sujeto activo de la obligación tributaria demostrando que las mismas resultan ajustadas a derecho⁶³.

Al quedar expresado en la ley que la vista debe contener un detalle de las actuaciones administrativas, se desprende que el procedimiento no se inicia con la simple comunicación al contribuyente o responsable de la apertura de una inspección, sino que lo actuado por las partes – fisco y contribuyente - en el desarrollo de esta será prueba de la labor desarrollada y de los ajustes que aquel pretende determinar. Todo lo cual conformará un expediente, que formará parte de los fundamentos del ajuste, y que, junto con la enunciación de las normas legales aplicables, conforman los elementos que la vista debe contener para permitirle al contribuyente ejercer el ejercicio de su legítimo derecho a defensa.

Precisamente, la inexistencia de la vista cuando el fisco intima el pago de un impuesto que surge de una declaración jurada no presentada, torna al acto en nulo de nulidad absoluta, pues la ausencia de esta constituye un vicio insubsanable del procedimiento de determinación, por ser éste un requisito fundamental para el ejercicio de la defensa en juicio⁶⁴.

Cabe destacar, que no siempre la culminación de una inspección desemboca en un procedimiento de determinación de oficio, solamente se arriba a éste en los casos en que el contribuyente no acepta el ajuste propuesto por el organismo de control.

IV.1. Requisitos de la vista

La vista tiene como función delimitar el “*thema probandum*” y marca la finalización de la actividad inspectoria sobre los aspectos que son objeto de impugnación y, por el otro, el inicio y desarrollo del procedimiento de determinación de oficio que transcurrirá por un cauce legalmente reglado.

Si bien el Juez Administrativo es el que lleva adelante el procedimiento de determinación en el marco del referido cauce reglado, y en el desarrollo de este está facultado para dictar medidas para mejor proveer que conduzcan a la búsqueda de la verdad material objetiva, lo cierto es que una vez corrida la vista ambas partes deben someterse a lo que en ella se discute (*thema probandum*), alegando en cada etapa las cuestiones que hacen a su derecho.

En tal circunstancia, el organismo fiscal no está facultado para intentar por medio de tales medidas traer al proceso durante el desarrollo del procedimiento, conceptos no incluidos en la vista⁶⁵, excepto que notifique una nueva vista y anule la precedente. Conferida la vista al contribuyente, dispone un plazo de 15 días hábiles (punto 2, inciso e), artículo 1º de la LPA) para responder a la misma que “*...podrán ser prorrogados por otro lapso igual y por única vez...*” - según reza el 1º párrafo del artículo 17 de la LPF para plantear su descargo y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho.

Respecto a la concesión de la prórroga para contestar la vista y ofrecer las pruebas, es

63 DUCILO SA, TFN, 09/04/84.

64 AGROPECUARIA PHA KAS SA, TFN, Sala B, 05/08/05.

65 ALFADER SRL, TFN, Sala B, 08/05/97.

facultad del juez administrativo su otorgamiento o denegatoria, pero si afuera denegada el acto debe contener fundadas razones de su denegatoria para no afectar el principio de legalidad.

En este punto, existen distintas opiniones doctrinarias en cuanto a la posibilidad de recurrir el acto denegatorio de la prórroga. Por una parte⁶⁶ se sostiene que la denegación de la prórroga para contestar la vista no es susceptible de recurso alguno de acuerdo a lo dispuesto por el art. 80 del DRLPA, que dispone que las medidas preparatorias de decisiones administrativas, inclusive informes y dictámenes, aunque sean de requerimiento obligatorio y efecto vinculante para la administración, no son recurribles.

Sin embargo, otra posición doctrinaria⁶⁷, sostiene que el acto que deniega la prórroga es susceptible de ser impugnado mediante el recurso de revisión previsto en el art. 22 de la L.P.A., criterio que no comparte Díaz Sieiro⁶⁸, dado que este recurso procede en sede administrativa para solicitar la revisión de un acto firme y entiende que la decisión de denegar la prórroga no puede considerarse como tal, sosteniendo que el mismo no es recurrible.

También existe otra posición⁶⁹, con la cual coincidimos, que sostiene que procede su recurribilidad mediante la utilización del Recurso de Reconsideración (Art.84 D.R. de L.P.A), y ante su denegatoria el Recurso de Apelación ante el Director General (Art.74 D.R. de L.P.T.) o el Recurso Jerárquico previsto en el Art.89 del D.R. de L.P.A.

Si el fisco denegara el otorgamiento de la prórroga, debe concederle al administrado un plazo de 48 horas para contestar la vista, en la medida en que el plazo de 15 días originario estuviese vencido, caso contrario continúa su vigencia.

Por su parte, el CFC establece expresamente en el 3° párrafo del artículo 66° que: *"El término de prueba no podrá ser prorrogado ni suspendido sino por disposición de la Dirección."*

En el orden nacional la ley establece que el término de 15 días podrá ser prorrogado por otro lapso igual. Al respecto, entendemos que, si la resolución que otorga la prórroga no establece expresamente un nuevo plazo de vencimiento, debe considerarse la concesión de los 15 días a continuación del vencimiento original.

IV.2. Pruebas

En el orden nacional la LPF se refiere a las pruebas como parte integrante del procedimiento, sin hacer ninguna mención a los tipos, por lo cual, considerando lo dispuesto en el artículo 116 se aplica supletoriamente las normas previstas en la LPA.

Es así como el artículo 46 del DRLPA⁷⁰ dispone con criterio amplio que... *"se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueran manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios"*.

66 CORTI y otros. Procedimiento Fiscal, Ed. Tesis, Bs.As. 1987, pág.92

67 CELDEIRO, Ernesto. Procedimiento Tributario, T.I. Ed. Nueva Técnica, Bs.As. 1992.

68 DÍAZ SIEIRO, H. D. y otros. Ob. cit., Pág. 203.

69 GIULIANI FONRROUGE Y NAVARRINE. Procedimiento Tributario, ob. cit., pág. 124; MARTÍN José María y RODRÍGUEZ USE, Guillermo. Derecho Tributario Procesal, Editorial Depalma, Bs.As., 1987, Pág. 162 y sgtes.

70 Decreto 1759/72, B.O. 27/04/72.

La Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Córdoba⁷¹ garantiza a los interesados el derecho al debido proceso adjetivo, que comprende: derecho a ser oído, derecho a ofrecer y producir prueba, y derecho a una decisión fundada.

Referente a los distintos medios probatorios, el referido artículo 46 del decreto reglamentario de la ley nacional al referirse a los distintos tipos de prueba expresados en la norma, establece que estas pueden ser:

a) INFORMATIVA: referidas a hechos o actos que provengan de terceros. Consiste en informes contestados por entidades públicas o privadas, que a su vez pueden ser técnicos o no técnicos, pero sólo le cabe al administrado ofrecer los no técnicos. Como norma de excepción podrá solicitar a la administración que admita la producción de un informe técnico cuando no pueda suplirse por prueba pericial. El 2º párrafo del artículo 48 del DRLPA dispone que el plazo para evacuar los informes técnicos es de 20 días y de 10 días para los no técnicos (3º párrafo del citado artículo). Para estos últimos en el caso de no responder dentro del plazo acordado o ampliado oportunamente, se prescindirá de la prueba.

b) TESTIMONIAL: Es realizada por testigos (personas físicas) distintas de las partes. Se trata de una exposición narrativa, preferentemente oral, realizada ante la autoridad administrativa. No se trata de un deber jurídico, sino de una carga procesal, de cuyo incumplimiento no devienen sanciones para el testigo ni para el que lo propuso, excepto que se trate de un funcionario público⁷².

No existe un cantidad máxima o mínima de testigos, los que prestaran declaración en la sede de la Administración o en el lugar que se establezca (Artículo 49 DRLPA), fijándose día y hora para la audiencia original y supletoria por si no concurriesen a la primera (Artículo 50 DRLPA). La falta de asistencia implica la pérdida de la prueba. Si reside en un lugar distinto a aquel donde se desarrolla el proceso, la parte interesada podrá solicitar que se lo interrogue en una oficina pública del lugar de residencia. (Artículo 51 DRLPA).

Los testigos pueden ser interrogados libremente por las partes, sin perjuicio de presentar un pliego hasta el momento mismo de la audiencia (Artículo 52 DRLPA), en la que se labrará un acta como constancia de las preguntas requeridas y de las respuestas aportadas.

c) PERICIAL: El o los peritos son designados por el Administrado y quedan a su costa, sin perjuicio de ello puede designarlos la administración si resultan necesario para la debida substanciación del proceso (Artículo 54 DRLPA).

Su tarea consiste en elevar un informe al administrador, acerca de las consecuencias de los hechos sometidos a su análisis. El administrado debe proponer el perito y presentar el cuestionario sobre el cual debe expedirse. (Artículo 55 DR LPA). Tiene 5 días para aceptar el cargo, vencido este plazo y de no haber propuesto reemplazante, se perderá el derecho a la prueba. La falta de presentación del informe en término

71 Ley 5350, B.O. 24/4/72.

72 Ley 25.164, Inciso i), artículo 23. Hutchinson, Tomás, Régimen de Procedimientos Administrativos, Editorial Astrea, 7º Edición, Página 313.

implica el desistimiento de la prueba (Artículo 57 del DRLPA).

d) DOCUMENTAL: Consiste en toda cosa producto de un hecho humano⁷³, perceptible con los sentidos de la vista y el tacto. Debe ser acompañada con el escrito de contestación de la vista si obra en poder del contribuyente o designarlas indicando el lugar de su ubicación (Artículo 16, 27 a 30 DRLPA).

e) CONFESIONAL: No pueden ser ofrecidas por el administrado, pero podrá la administración presentar confesión voluntaria (Artículo 59 DRLPA).

f) OTROS MEDIOS DE PRUEBA: Se admitirán todos los medios de prueba que conduzcan a la dilucidación del proceso.

Al contestar la vista se ofrecerán y acompañarán los medios o las pruebas que se consideren oportunas o convenientes, y el juez administrativo notificará a las partes que pruebas son admitidas y las fechas de las audiencias, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 47 DRLPA, y ordenará su producción en el término de 30 días (2º párrafo del artículo 35 DRLPT). Este plazo podrá prorrogarse por otro lapso igual y por única vez. El Juez Administrativo debe expresar fundadas razones respecto al rechazo o no admisión de ciertas pruebas.

En los casos en que el contribuyente o responsable no produjera las pruebas ofrecidas y admitidas en los plazos señalados, el juez administrativo dictará resolución prescindiendo de ellas (3º párrafo artículo 35 DRLPT); como así también en cualquier momento del proceso puede ordenar verificaciones, controles u otras medidas para mejor proveer y que conduzcan a la real situación de los hechos.

IV.3. La resolución del acto determinativo de oficio

Una vez contestada la vista y ofrecidas las pruebas, el juez administrativo debe pronunciarse en el plazo de 15 días mediante resolución fundada, determinando el tributo e intimando al pago (2º párrafo artículo 17 LPT), y además, considerando lo dispuesto en el Art. 34 de la DRLPT, en el mismo acto deberá expedirse sobre los argumentos vertidos por el contribuyente al contestar la vista, como así también respecto a las pruebas producidas por éste, o expresar con fundamento las razones por las que no hizo lugar a las ofrecidas, en su caso.

Referente a la resolución fundada que determina el tributo, el punto 3º del inciso f) del artículo 1º de la LPA, recepta la obligatoriedad para el juez administrativo de este proceder. Al expresar que la resolución emitida por el Juez Administrativo debe contener el impuesto determinado, la norma se está refiriendo también a una disminución no sólo del saldo a favor del contribuyente sino también del quebranto, y además debe contener la liquidación de los intereses devengados a la fecha de la emisión del acto, la actualización si correspondiera y las multas aplicables.

Si la resolución no hace mención de la aplicación de sanciones, significa que el Juez Administrativo decidió no sancionarlo, en consecuencia, no puede ser aplicada por una resolución posterior.

Son requisitos de la resolución determinativa: como todo acto administrativo la resolu-

⁷³ Devis Echandía, Hernando, Teoría General de la Prueba Judicial, T.II, Edit. Zavallia, Bs.As., 1981, Pag.486, Ob.cit. en (2), Pag.207.

ción dictada por el organismo de control debe contener los requisitos esenciales previstos en el artículo 7° de la LPA.

- a) Contener la firma de quien revista la categoría de juez administrativo: se refiere a la competencia del funcionario que firma el acto, si es titular de dicha facultad y posee aptitud para ejercerla⁷⁴.
- b) Contener un detallado informe de las actuaciones, impugnaciones y cargos que acrediten que lo decidido por el funcionario competente se sustentan en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, que representa la circunstancia de hecho imputada por la ley para justificar la emisión del acto⁷⁵.
- c) Contener un detallado fundamento del derecho aplicable: porque además de sustentarse en los hechos y antecedentes, el acto debe contener un detalle preciso de las normas legales en base a las cuales se sustenta la determinación del impuesto. Junto con el punto precedente constituyen las causas que justifican la emisión del acto⁷⁶.
- d) El objeto del acto administrativo debe ser cierto y jurídicamente posible: como la vista es una declaración de un funcionario con competencia para dictarlo, el objeto consiste en lo que en él se decide, valora, certifica u opina el mismo. Si responde a una actividad reglada está predeterminado, en tanto que, si es emitido en función de las actividades discrecionales del organismo, la amplitud de sus facultades no lo inhibe de la exigencia de que se adapte al marco normativo y al principio de juricidad⁷⁷.

La expresa mención del derecho aplicable resguarda la garantía del debido proceso prevista en el inciso f) del artículo 1° de la LPA, cuya finalidad es otorgar al contribuyente la posibilidad de ejercer una defensa con el conocimiento previo de los cargos que se le formulan y la sustentación de los mismo.

Respecto del objeto del acto y tal como lo señala Hutchinson⁷⁸, no debe ser prohibido por el orden normativo y la ilegitimidad resulta de la violación de cualquier norma legal aplicable, debe reunir además los caracteres de certeza, y posibilidad física y jurídica y además demostrar que se ha cumplido con el procedimiento administrativo previo, como puede ser la emisión de un dictamen jurídico previo cuando así lo requieran las circunstancias del caso. En ésta caso, la inexistencia del dictamen jurídico previo implica la nulidad del acto.

El penúltimo párrafo del artículo 17 de la LPF recepta la posibilidad de que el contribuyente preste conformidad a las impugnaciones o cargos formulados, en cuyo caso dicho acto reviste el carácter de determinación de oficio para el fisco y de declaración jurada para el contribuyente.

Dicho párrafo está vinculado con lo dispuesto en el artículo 19 de la LPF y con el artículo agregado a continuación del artículo 36 de la LPF.

IV.4. Caducidad del procedimiento.

El CFC establece en el 5° párrafo del artículo 66° que transcurridos el plazo de 90 días hábi-

74 HUTCHINSON, Tomás, Régimen de Procedimientos Administrativos, Editorial Astrea, 7° Edición, Página 85. Ley 19.549 B.O. 27/04/72, Artículo 7° inciso a).

75 HUTCHINSON Tomás, Régimen de Procedimientos Administrativos, Editorial Astrea, 7° Edición, Página 86. Ley 19549, B.O., 27/04/72, Artículo 7° inciso b).

76 OLIMPIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SERGUROS SA, TFN, 29/05/84,

77 HUTCHINSON, Tomás, Régimen de Procedimientos Administrativos, Editorial Astrea, 7° Edición, Página 87. Ley 19.549, B.O. 27/04/72, Artículo 7° inciso c).

78 HUTCHINSON Tomás, Régimen de Procedimientos Administrativos, Editorial Astrea, 7° Edición, Página 87/8.

les con posterioridad a la evacuación de la vista o del vencimiento de los 15 días otorgados para contestarla sin que el juez administrativo dicte resolución al respecto, se producirá la caducidad del procedimiento sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, autorizándose al organismo por única vez al inicio de un nuevo procedimiento.

En el orden nacional transcurrido el término de 90 días sin que se dicte el acto resolutivo el contribuyente podrá solicitar pronto despacho. Transcurridos 30 días hábiles más a partir de dicha instancia sin que se dicte resolución, se produce la caducidad del procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones realizadas por el fisco y de las pruebas aportadas.

La AFIP por única vez podrá iniciar un nuevo procedimiento previa solicitud de autorización al Director General quien dará a conocer dicha situación en el plazo de 30 días al organismo que ejerce superintendencia sobre la AFIP, con fundamento de las razones que motivaron dicha caducidad.

IV.5. Efectos de la determinación de oficio

Considerando lo dispuesto en el 1º párrafo del artículo 18 de la LPA referido a la irrevocabilidad del acto administrativo, la determinación de oficio practicada por la administración no puede ser modificada, excepto en los siguientes supuestos:

a) Por el administrado:

En los casos en que éste hubiese conocido el vicio, es decir, tenía conocimiento de que la determinación era inferior a la realidad, en cuyo caso subsiste la obligatoriedad de satisfacer la diferencia (1º párrafo del artículo 19 LPT).

b) Por la Dirección:

1) Cuando en el acto administrativo se hubiera dejado expresa constancia respecto de la parcialidad de la determinación, y la nueva no signifique una modificación a la anteriormente dictada, sino que se trate de un nuevo acto determinativo que contemple nuevos hechos imponibles y/o periodos.

2) Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error en la consideración de los elementos que sirvieron de base, dolo u omisión, excepto que el error sea imputable al fisco⁷⁹, que en el caso no podrá alegar su propia torpeza. Así lo confirmó la CSJN en reiterados fallos, expresando que si el contribuyente obró de buena fe corresponde considerar cancelada la obligación por aplicación de la doctrina del efecto liberatorio del pago⁸⁰.

La cuestión que dilucidar consiste en definir qué se entiende por “parcialidad de la determinación” y “nuevos elementos de juicio”. Por “parcialidad de la determinación” debe interpretarse a la situación que se plantea como consecuencia de que la fiscalización no pudo abarcar la totalidad de los periodos fiscales incluidos en la orden de intervención, o la totalidad de las operaciones o de los distintos tipos de operaciones, o de las distintas actividades realizadas por el contribuyente dentro de un período fiscal definido en dicha orden de intervención, dejando expresa constancia en el expediente de inspección de todo aquello que controló y de lo que no controló. En este caso, una nueva inspección podría volver a revisar los temas no fiscalizados en la anterior.

Respecto a “nuevos elementos de juicio” debe considerarse aplicable a los casos en que

79 GIULIANI FONROUGE NAVARRINE, Ob.cit. en (3), Pag.165.

80 Fallos 272:229; 278:299; 210:261.

el fisco pruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los elementos, y que tal actitud sea imputable exclusivamente al contribuyente.

En la causa CONFECAT la Cámara respectiva dejó claramente establecido que no corresponde una nueva determinación sobre períodos fiscales o tributos ya verificados, cuando de la misma surge que se pretende subsanar un error cometido por el propio organismo fiscal⁸¹.

Previamente, el TFN también se había expedido al respecto, dejando establecido que un acto administrativo que no se encuentra firme, aunque sí notificado, no puede ser modificado, toda vez que por dicha notificación se ha originado un derecho subjetivo a favor del administrado, todo lo cual surge de lo previsto en el artículo 26 de la LPT (hoy artículo 19 de la LPT), y hace a la estabilidad de las relaciones fisco-contribuyentes, como forma de amparar a éstos de los cambios de criterios del organismo de control.

En el mismo sentido se expidió el TFN ante el intento del fisco de modificar el indicio utilizado en la determinación de oficio anterior realizada en base a presunciones⁸².

V. Conclusión

Surge como conclusión del análisis realizado que el procedimiento de determinación de oficio se aplica en los casos en que el contribuyente o responsable no presenta la declaración jurada del tributo o la que presenta no representa la obligación tributaria expresada en su justa medida.

Es por ello por lo que el legislador les concede suficientes facultades a los organismos de recaudación nacionales (Artículos 33° a 36.1.1° de la LPF), provinciales (Artículos 20° y 23° del Código Fiscal de la Provincia de Córdoba⁸³) y municipales (Artículo 18° Ordenanza Fiscal de la Ciudad de Córdoba) para que, en tales casos, puedan verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y de corresponder poder determinarlas o ajustarlas mediante dicho procedimiento.

No obstante, en su accionar, los organismos de control deben dirigir sus actos a la búsqueda de la verdad material objetiva, es decir, privilegiar en su accionar la aplicación de criterios determinativos que conduzcan a detectar la verdadera materia imponible omitida, sin dejar de reconocer que en los casos en que no cuenten con la información necesaria podrán aplicar supletoriamente las presunciones o los indicios previstos en las respectivas normas legales.

81 CONFECAT SA, CNFCA, Sala II, 08/02/96.

82 CERQUETELLA CARLOS A, TFN, Sala D, 02/07/03

83 Ley 6006, B.O. 16/2/1977, t.o. Decreto 550/2023, 31/5/2023.

EL SECRETO FISCAL EN LOS PROCESOS PENALES. ¿UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL OLVIDADA? A PROPÓSITO DE UN FALLO DE LA CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL

THE FISCAL SECRET IN CRIMINAL PROCEEDINGS. A FORGOTTEN CONSTITUTIONAL GUARANTEE? REGARDING A RULING OF THE FEDERAL CHAMBER OF CRIMINAL APPEALS

Ab. Cr. Germán Luis Gianotti¹

RESUMEN:

En esta colaboración se analiza críticamente un fallo de Cámara Federal de Casación Penal que admite, por parte del Ministerio Público Fiscal, el pedido y acceso a datos sensibles de naturaleza tributaria que obran en poder de AFIP-DGI de todos aquellos a los que se estuviera investigando en una causa penal; todo en abierta violación al instituto del "secreto fiscal" y con afectación directa a derechos y garantías constitucionales de los investigados.

SUMMARY

This collaboration critically analyzes a ruling by the Federal Court of Criminal Cassation that admits, by the Public Prosecutor's Office, the request and access to sensitive data of a tax nature held by AFIP-DGI of all those who were being investigated in a criminal case; all in open violation of the institute of "fiscal secrecy" and with direct affectation to rights and constitutional guarantees of those investigated.

PALABRAS CLAVE: Secreto fiscal - facultades del MPF - derecho a la intimidad - limites a la actividad probatoria - Derecho de defensa - Principios pro homine y de maxima taxatividad interpretativa.

KEY WORDS: Fiscal secrecy - powers of the MPF - right to privacy - limits on evidentiary activity - Right of defense - Pro homine principles and maximum interpretative strictness.

¹ Abogado UBP. Contador Público UNC. Profesor de grado y posgrado en materia tributaria y penal económica. Autor de publicaciones de la especialidad y conferencista. Socio del estudio "De Allende, Gianotti, Aguirre Mosquera y Longobardi - ABOGADOS". <https://orcid.org/0009-0006-5267-0219>.

I. Introducción

El tema que me motiva a escribir estas líneas, por su relevancia en caso de verificarse en el marco de una investigación penal, cruza transversalmente varios aspectos esenciales del proceso, los cuales se encuentran en tensión dialéctica a lo largo del derrotero del mismo. Me refiero concretamente al instituto del “secreto fiscal”², el cual involucra cuestiones nucleares de todo proceso penal en el cual lo allí investigado tenga alguna conexión con los datos que obran en poder del organismo recaudador nacional –AFIP-DGI-. En efecto, por un lado tendremos el interés del organismo acusador –Ministerio Público Fiscal³- como titular de la acción penal y con interés en lograr los fines propios de su cometido y, por el otro, el o los imputados que velarán porque dicha finalidad se cumpla en el marco de un respeto irrestricto a los derechos constitucionales que les asisten.

En particular esta tensión se observa claramente en el fallo que aquí comentaremos, dictado por la Cámara Federal de Casación Penal –en adelante CFCP-, en la causa caratulada “Incidente N° 19 - IMPUTADO: L.F., M.G. s/INCIDENTE DE NULIDAD - FCB 70949/2018/19/ CFC2”, dictado con fecha 27/12/2022.

II. EL FALLO BAJO ANÁLISIS.

1.- Antecedentes de la causa.

Esta causa llega a conocimiento de la CFCP con motivo del recurso de casación interpuesto por el MPF y AFIP-DGI en contra de la sentencia dictada el día 23/06/2022 por la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, a través de su Sala A, que por mayoría había confirmado la sentencia del Juez Federal N° 1 de la misma ciudad que, en fecha de fecha 27 de octubre de 2021, dispuso “1) DECLARAR LA NULIDAD de los informes remitidos por AFIP amparados en el Secreto Fiscal incorporados a fs. 34/49, 53/78, 87/93, 121/151 de las presentes actuaciones, y en consecuencia desglosarlos de la causa (conf. art. 167 inc. 2, 168 primer párrafo del C.P.P.N., y art. 101, 3er. párrafo de la Ley 11.683). Como así también declarar la nulidad de los actos que fueran su consecuencia (conf. art. 172 C.P.P.N.)”.

La CFCP finalmente revoca por unanimidad la sentencia del tribunal anterior mediante el decisorio que fuera mencionado al final de la introducción, por fundamentos que desarrollaremos en detalle más abajo.

Ahora bien, a los fines de lograr una exposición clara que facilite la cabal comprensión de lo aquí analizado, entiendo que debe exponerse brevemente en primer lugar los antecedentes que rodean la causa. Así, es de destacar que la misma se había iniciado por la denuncia de un particular ante el MPF, el cual declaró ante dicho organismo que, al pretender inscribirse ante la AFIP-DGI en la actividad de tapicería, tomó conocimiento de que su CUIT estaba inhabilitada, que se encontraba registrado en la base APOC⁴ y que registraba emisión de facturas electrónicas que desconocía.

2 Regulado en el art. 101 de la Ley N° 11.683 y las normas reglamentarias de AFIP-DGI dictadas en consecuencia, a saber, la Instrucción General AFIP N° 8/06 (modificada por su par N° 12/06-Anexo I) y la actualmente vigente Disposición AFIP N° 98/09.

3 No desconocemos que pueden existir otros organismos que cumplan una función similar en el marco del proceso penal, tales como la propia AFIP-DGI, AFIP-ANA, UIF, BCRA, etc., que pueden constituirse en querellantes según la naturaleza del delito que se investigue. No obstante, y por ser decisivo en el fallo que es objeto de comentario en esta nota, nos centraremos en la función del órgano que posee la titularidad de la acción penal a nivel federal por imperativo constitucional –art. 120 de la Carta Magna-. En adelante nos referiremos a este organismo como MPF.

4 Así denominada la base de datos que ha creado AFIP-DGI en donde registran aquellos contribuyentes que, a su juicio, son apócrifos o falsos.

Con motivo de dicha denuncia, y más allá de algunas vicisitudes derivadas de una cuestión de competencia que no tienen trascendencia en lo que aquí importa, el MPF comenzó a solicitar y recabar información tributaria del organismo recaudador, tanto del denunciante como de terceros que aparecían vinculados a dicho sujeto según surgiera de la información perteneciente al mismo. Es dable destacar que dichos requerimientos de información fueron realizados en el marco de las denominadas “investigaciones preliminares”⁵, esto es, antes de que existiera un requerimiento de instrucción en los términos del artículo 188 del CPPN⁶.

Finalmente, y luego de todas las pruebas de cargo recabadas a lo largo de la referida investigación preliminar⁷, la vindicta pública realiza el correspondiente requerimiento fiscal de instrucción en los términos del mentado artículo 188 del código adjetivo.

En este sentido, es importante destacar algunos hitos que son fundamentales a los fines de un adecuado análisis de la cuestión que nos convoca. En tal sentido, tenemos lo siguiente:

A.- El MPF era consciente de la falta de levantamiento del secreto fiscal durante el desarrollo de las investigaciones preliminares, por lo que en el mismo requerimiento fiscal de instrucción le solicita al Juez que “convalide” los requerimientos anteriormente realizados a AFIP-DGI, así como toda la información obtenida como consecuencia de dichos requerimientos, o que, en su defecto, ordene el levantamiento del secreto fiscal y la inmediata remisión de la misma información, todo a los fines de evitar eventuales planteos dilatorios (sic).

B.- Toda la prueba de cargo recolectada como base para la acusación tuvo como único y exclusivo origen la información brindada por AFIP-DGI según los requerimientos que le cursara el MPF. Es decir, se descarta de plano la existencia de alguna fente alter-nativa independiente por la cual podrían haberse obtenido las mismas pruebas de cargo que obran en la causa, lo que impide que se mantenga todo lo así obtenido en caso de invalidarse la primigenia viciada desde la cual todas son derivación directa⁸.

C.- El denunciante jamás pidió ni consintió expresamente –en los cánones requeridos por la CSJN en precedentes 237:355- el levantamiento del secreto fiscal propio –que aun así solo debe referirse al propio sujeto que consiente o pide dicho levantamiento y que no puede incluir bajo ningún punto de vista datos referentes a otros contribuyentes-.

5 Con fundamento en el art. 26 de la Ley N° 24.946 (Ley Orgánica del Ministerio Público Fiscal), hoy actual artículo 7 de la vigente Ley N° 27.148. En su momento reglamentado por la Resolución PGN-121-2006.

6 Este artículo reza textualmente: “Art. 188. - El agente fiscal requerirá al juez competente la instrucción, cuando la denuncia de un delito de acción pública se formule directamente ante el magistrado o la policía y las fuerzas de seguridad, y aquel no decidiera hacer uso de la facultad que le acuerda el primer párrafo del artículo 196.

En los casos en que la denuncia de un delito de acción pública fuera receptada directamente por el agente fiscal o éste promoviera la acción penal de oficio, si el juez de instrucción, conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 196, decidiera tomar a su cargo la investigación, el agente fiscal deberá así requerirla.

El requerimiento de instrucción contendrá:

1°) Las condiciones personales del imputado, o, si se ignoraren, las señas o datos que mejor puedan darlo a conocer.

2°) La relación circunstanciada del hecho con indicación, si fuere posible, del lugar, tiempo y modo de ejecución.

3°) La indicación de las diligencias útiles a la averiguación de la verdad.”

7 Las que incluían no solo información brindada por el ente recaudador sino también intervenciones telefónicas, pedido de informes a las compañías prestadoras de servicio de internet para localización de la titularidad de determinados IP, entre otros.

8 Precedente “DARAY” CSJN, Fallos: 317:1985; entre muchos otros.

D.- Adicionalmente a la información de naturaleza tributaria del denunciante se había recabado numerosa información y datos de la misma índole pertenecientes a terceros.

E.- Es de destacar que, en todos los informes que brindaba AFIP-DGI ante los requerimientos dirigidos por el MPF, se advierte en forma expresa que la misma está amparada por el secreto fiscal. Es más, incluso en una de las notas por medio de las cuales el organismo fiscal respondía a los requerimientos de información, el funcionario a cargo de brindar los datos solicitados expresó que en el requerimiento enviado por el MPF no se manifestaba en forma expresa el levantamiento del secreto fiscal ni que se estuviera dentro de las excepciones previstas para su levantamiento según lo dispuesto por el artículo 101 de la ley de procedimiento tributario.

F.- El juez no hizo referencia alguna al pedido de convalidación obrante en el requerimiento de instrucción realizado por el MPF, pero sí procedió a levantar el secreto fiscal –con posterioridad al citado requerimiento fiscal- de todos los sujetos que fueran denunciados, así como del denunciante, todo ello en los términos del artículo 101 de la ley de procedimiento fiscal y sus normas reglamentarias.

Con base en estos antecedentes el juez de primera instancia resolvió que todas las pruebas de cargo que fundaban la acusación habían sido obtenidas violando el “secreto fiscal” y, por tal motivo, las declaró nulas, así como todos los actos que fueran su consecuencia –con fundamento en los arts. 167 inc. 2, 168 primer párrafo y 172 del C.P.P.N., y art. 101, 3er. párrafo de la Ley 11.683-. En definitiva, esta cuestión fue resuelta de conformidad con la teoría del “fruto del árbol venenoso” la cual excluye la posibilidad de utilizar medios ilegales para la obtención de elementos de cargo en los que a su vez pudiera fundarse una condena⁹. Es importante remarcar que, con motivo de esta sentencia, quedaba sin efecto el auto de procesamiento que había sido dictado con anterioridad por el mismo juez. El superior, al abocarse al tratamiento de los recursos de apelación de los acusadores resolvió, por mayoría, confirmar la sentencia mencionada¹⁰.

Llegados a este punto, analizaremos en detalle el fallo de la CFCP para luego proceder a su crítica en virtud de los fundamentos que serán debidamente expuestos.

2.- La sentencia de la CFCP.

Tal como fuera dicho, la CFCP revocó por unanimidad la sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones que había confirmado el fallo de la primera instancia.

El Dr. Borinsky –en su calidad de juez preopinante al cual adhieren los otros dos jueces- comienza en su voto –al exponer los fundamentos de su decisión- en cuanto a que el MPF *“...solicitó información respecto del CUIT del damnificado Diego Clemente Peralta en razón de que el nombrado denunció ante una fiscalía que personas que desconocía habían utilizado fraudulentamente su CUIT para emitir facturas en distintas operaciones económicas que él no había realizado.*

Es decir, a fin de corroborar, aunque sea mínimamente y en los albores de la investigación, los extremos denunciados por Peralta, devenía razonable contar con información fidedigna sobre

9 Fallos: 317:1985 (“DARAY”) y Fallos: 308:733 (“RAYFORD”), entre muchos otros.

10 Después haremos una breve mención al pilar nuclear sobre el cual se fundamentó el fallo de la mayoría.

la situación que el nombrado presentaba ante la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Así, tal como bien señalan las partes impugnantes, es la víctima denunciante Diego Clemente Peralta la que fue objeto del requerimiento de información fiscal -y no los imputados en su calidad de contribuyentes-, la cual al poner en conocimiento del Ministerio Público Fiscal su condición de damnificado en maniobras que podrían configurar distintos delitos de acción pública (habrían utilizado su CUIT para emitir facturas apócrifas con fines ilícitos y habrían causado un perjuicio fiscal al Estado Nacional), consintió el inicio de una investigación dentro de un proceso penal que conducía indefectiblemente a requerir información sobre su perfil tributario-patrimonial."

Continúa afirmando dicho vocal con cita al voto en disidencia de la instancia anterior *"Entonces, tal como sostuvo la jueza de la cámara de apelaciones que votó en disidencia, no se advierte un proceder ilegítimo del Ministerio Público Fiscal en el caso, parte que, dentro de las atribuciones que le brinda la normativa aplicable en el marco de un proceso penal -con sus facultades legales y constitucionales- y con el objeto y el deber de investigar los eventuales delitos de acción pública que podrían desprenderse de los hechos denunciados por Peralta, recabó con el consentimiento del denunciante elementos probatorios "íntimamente vinculados con los hechos objeto de la mencionada denuncia y, a partir de allí, se encontró con un significativo número de empresas integradas por distintas personas que habrían participado de la comisión de diversos delitos tributarios y económicos, con un grave perjuicio fiscal, reitero, contra el Estado Nacional".*

Aquí se observan, en forma alarmante, por cierto, alteraciones patentes de las constancias del expediente que son utilizadas para poder concluir de la forma en que concluye dicho Tribunal. En primer lugar, el referido vocal asume expresamente que el denunciante consintió el levantamiento del secreto fiscal respecto a su persona, no existiendo constancia alguna en el expediente que dicho sujeto haya expresado su consentimiento al levantamiento de "su"¹¹ secreto fiscal en forma expresa, tal como lo exige inveterada doctrina de nuestro máximo Tribunal nacional¹².

Es más, además que el denunciante nunca expresó su consentimiento en forma expresa, existe otra criba que limita aun así los datos que el organismo fiscal pudo aportar ante requerimientos de este tipo. Y es que, según lo expusiera la Corte en los precedentes ya citados, sólo puede admitirse este tipo de información *"...en los casos en que el propio autor, y en cuyo interés ha sido establecido el secreto de las manifestaciones, hubiera pedido o consentido expresamente que se traiga como prueba en el juicio seguido contra terceros, otros que el fisco, y aún así a condición de que su declaración no contenga datos referentes a otros contribuyentes..."*¹³.

En la causa bajo análisis, la información de naturaleza tributaria requerida y recolectada por el MPF -antes del levantamiento del secreto fiscal- versaba no solo sobre la persona de denunciante, sino sobre terceros; extremo que por sí solo ya evidencia que, aun asumiendo un consentimiento "tácito" del denunciante en atención a que se solicitaran sus datos fiscales -en contra, por cierto, de lo requerido taxativamente por el Tribunal cime-ro-, toda la restante información tributaria de terceros debía ser invalidada.

11 La utilización de este adjetivo posesivo no es casual, tal como se explica más adelante.

12 Fallos: 237:355 y precedentes allí citados.

13 Lo subrayado me pertenece.

El vocal preopinante, además de obviar las constancias documentales del expediente en forma palmaria y ostensible, como ya fuera señalado, arrima un argumento adicional para sostener su posición basado en las supuestas facultades que le son inherentes al Ministerio Público Fiscal por mandato constitucional y legal. Así afirma: “... *la declaración de nulidad dictada por el juez de grado y confirmada en la instancia anterior no resulta suficientemente fundada si se tiene en cuenta que la medida de prueba tachada de inválida por no haberse dispuesto previamente el levantamiento del secreto fiscal se practicó sobre el propio perfil tributario del denunciante (se requirió a la AFIP que brinde información sobre su CUIT personal) y no sobre terceros ajenos a la investigación; además de haber sido solicitada en este caso por el Ministerio Público Fiscal (art. 120 C.N.; art. 7 de la Ley 27.148 y art. 212 del C.P.P.N.). De allí que no se vislumbra intromisión alguna a la intimidad fiscal de los imputados ni una afectación de las garantías que contempla el art. 19 de la Constitución Nacional que justifique la nulidad dispuesta.*” (lo destacado me pertenece).

En virtud de lo analizado *ut supra* estas palabras caen por su propio peso, no pudiendo admitirse como una derivación razonada del derecho aplicable de conformidad con las constancias obrantes en el expediente. Pero resulta aún más llamativo que se pretenda darle un viso de legalidad a toda la obtención probatoria que la información haya sido remitida por haber sido solicitada por el MPF, toda vez que dicha actuación no respetó lo que taxativamente surge del artículo 101 de la ley procedimental y su reglamentación, específicamente lo dispuesto Disposición 98/09 en el punto 3.1.5. inciso “a”, cuando expresamente dice: “3.1.5. El Ministerio Público Fiscal y unidades específicas de investigación que lo integren, mediando orden de juez competente o requerimiento del propio fiscal interviniente. **En el último caso, cuando:**

a) Tenga a su cargo la dirección de la investigación, conforme a lo previsto en los Artículos 180 segundo párrafo y 196 primer párrafo, del Código Procesal Penal de la Nación...” (la negrita es propia).

Es que, tal como resulta de las constancias obrantes en la causa, el MPF al requerir la información amparada por el secreto fiscal, no solo que jamás esbozó tan siquiera la intención de levantar dicha garantía¹⁴ -porque en última instancia de lo que se trata es de que el propio Fiscal interviene en la investigación no levanto dicho secreto-, sino que no lo hizo al amparo de una delegación de conformidad con lo que disponen los artículos 180 segundo párrafo y 196 primer párrafo del CPPN en tanto, como fuera ya descripto, su actuación en esta etapa estaba enmarcada dentro de lo que se conoce como “investigaciones preliminares”.

Lo cierto es que, conforme consta en el expediente, el MPF jamás levantó el “secreto fiscal”, ni del denunciante ni de los terceros a cuyos datos tributarios accedió en forma ilegítima, ni menos aún motivó dicho levantamiento en los términos requeridos por el aludido artículo 123 del código de rito.

14 Tal como se desprende lógicamente del desarrollo que venimos realizando, entendemos que el instituto del “secreto fiscal” es una garantía que protege el derecho de intimidad de los contribuyentes, es decir, reglamenta el precitado derecho de raigambre constitucional (art. 19 de la CN), así como una garantía que protege la “seguridad jurídica” (principio innominado que surge del art. 33 de nuestra Carta Magna) y el derecho de defensa consagrado en el art. 18 del mismo plexo legal en tanto, como sostiene la CSJN, este instituto resguarda al contribuyente a los fines de no obligarlo a declarar contra sí mismo -“FIA (expte. 23.330/1581 y otros) y otro c/ EN -M° Economía- AFIP resol. IG 08/06 y otras s/ proceso de conocimiento” (Fallos: 344:1411)-, precedente éste que será objeto de un detallado análisis más adelante.

Pero el vocal preopinante no se detiene allí en su derrotero de inconsistencias, sino que, pretendiendo darle viso de legalidad a la actuación de la vindicta pública en el marco de la investigación preliminar, cita el voto en disidencia de la Cámara Federal de Apelaciones, cometiendo un error lógico que no puede pasarse por alto atendiendo a la alta misión que posee dicho tribunal casatorio. Así, el referido vocal afirma *"No resulta menor, tal como afirmó la jueza Navarro en su voto disidente, **que los datos personales del denunciante que obraban en los registros de AFIP carecían de veracidad**, por lo que el uso como prueba de estos "no resulta incompatible con la finalidad que motivó su recolección"."* (lo destacado y subrayado me pertenecen).

Esta afirmación incurre en un error lógico al asumir, antes del desarrollo de la investigación y que, justamente, es uno de los objetivos por el cual se desarrolla una investigación penal, que los datos del denunciante que obraban en los registros de AFIP-DGI carecían de veracidad, todo ello para justificar que el uso como prueba de estos datos no resulta incompatible con la finalidad que motivó su recolección. Pero es aquí donde el razonamiento se desmorona, porque la supuesta falta de veracidad no puede ser asumida sin más por el MPF y, menos aún, sostener que dicha supuesta falta de veracidad justifica lo que se hizo extramuros de la legalidad. Justamente la investigación penal está dirigida a corroborar si, efectivamente como lo declara el denunciante, los datos fiscales obrantes en las bases del Fisco no eran verdaderos o habían sido impropriadamente alterados. Eso jamás se podía saber de antemano.

En una muestra más de las arbitrariedades en las que incurre en su razonamiento, la CFCP insiste en varios pasajes de su sentencia en que las nulidades exigen la acreditación del perjuicio, caso contrario estaríamos ante la declaración de una nulidad por la nulidad misma.

Dicha afirmación tiene un objetivo claro, y es darle coherencia legal a su arbitrario razonamiento para mostrarlo acorde a derecho y evitar así la aplicación del artículo 101 de la ley 11.683 y sus normas reglamentarias.

En efecto, olvida la CFCP que estamos ante un caso de exclusión probatoria por haberse incorporado pruebas de cargo violentando derechos y garantías constitucionales, lo que determina que no sea un caso de una nulidad procesal genérica, sino una cuestión clara y patentemente de índole constitucional.

Estamos ante una cuestión de exclusión probatoria por haberse obtenido pruebas de cargo en forma ilegítima, con todos los alcances que la CSJN ha determinado en fallos señeros como en los citados precedentes "DARAY" (Fallos: 317:1985) y "RAYFORD" (Fallos: 308:733).

Así, en el último de los fallos citados, en el considerando 5° de su sentencia, esa Excm. Corte Suprema afirma lo siguiente:

"5°)...

Al respecto, la regla es la exclusión de cualquier medio probatorio obtenido por vías ilegítimas, porque de lo contrario se desconocería el derecho del debido proceso que tiene todo habitante de acuerdo con las garantías otorgadas por nuestra Constitución Nacional. Ya ha dicho esta Corte que conceder valor a esas pruebas y apoyar en ellas una sentencia judicial, no sólo es

contradictorio con el reproche formulado, sino que compromete la buena administración de justicia al pretender constituirla en beneficiaria del hecho ilícito por el que se adquirieron tales evidencias (Fallos: 303:1938)."

Y aquí es donde viene, a mi juicio, lo más sustancial del fallo, toda vez que se hace alusión al precedente de nuestro máximo Tribunal nacional caratulado "FIA (expte. 23.330/1581 y otros) y otro c/ EN -M° Economía- AFIP resol. IG 08/06 y otras s/ proceso de conocimiento" (Fallos: 344:1411), sentencia del 17/06/2021 -justamente fallo señero sobre el cual el voto preopinante mayoritario de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba (Dra. Graciela Montesi) había fundado sobradamente su decisión-, para apartarse arbitrariamente de lo allí resuelto. Es así que, la CFCP afirma que *"Por lo tanto, las partes no fundan adecuadamente que los extremos fácticos de dicho precedente jurisprudencial sean sustancialmente análogos a los aquí ventilados y que fueron reseñados en este voto."*

Es dable destacar aquí que los casacionistas son, en todo caso, los que debieron haber justificado porqué dicho precedente de la CSJN -en referencia al caso "FIA"- no era aplicable a este caso, máxime cuando claramente la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, en el voto mayoritario, hacía expresa alusión a la analogía fáctica entre ambas situaciones y lo consideraba plenamente aplicable -que, claramente, lo es-. Es por ello que claramente, lo expuesto por el vocal de la CFCP no se compadece con una resolución ajustada a derecho al apartarse notoriamente de los precedentes de la CSJN sin aducir una razón válida para ello.

En este sentido, entiendo que resalta a todas luces las palabras emanadas del referido Tribunal cimero, *in re* "Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769" (CSJN, 28/10/2021, CPE 601/2016/CS1), cuando en el tercer a sexto párrafo del considerando 15° del fallo citado, afirma: *"De ello se colige, necesariamente, que es inherente a la función constitucional propia de este Tribunal que, cuando ejerce la jurisdicción que la Constitución y las leyes le confieren, imponga a todos los tribunales, nacionales y provinciales, la obligación de respetar y acatar la doctrina constitucional plasmada en sus decisiones (cfr. Fallos: 332:2425), al punto que a ninguna autoridad le esté permitido desconocerlas (Fallos: 327:5106; 328:175 y 325:2723), en tanto con ello se contribuye a la tranquilidad pública, la paz social y la estabilidad de las instituciones (Fallos: 212:51, 160 y 251; 321:2114).*

Asimismo, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en su condición de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos: 307:1094; 319:2061; 320:1660; 325:1227; 331:162; 337:47 y 339:1077, entre muchos otros) da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos, sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas por los tribunales inferiores (Fallos: 341:570; 342:533, etc.).

Por ende, si bien es cierto que la Corte Suprema solo decide en los procesos concretos que le son sometidos, los jueces deben -aun frente a la inexistencia de una norma en tal sentido- conformar sus decisiones a las sentencias de este Tribunal dictadas en casos similares (Fallos: 307:1094; 312:2007; 316:221; 318:2060; 319:699; 321:2294), obligación esta que se sustenta en la responsabilidad institucional que le corresponde a la Corte como titular del Departamento Judicial del Gobierno Federal (art. 108 de la Constitución Nacional), los principios de igualdad y seguridad jurídica, así como razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional (conf. doctrina de Fallos: 25:364; 212:51 y 160;

311:1644 y 2004; 318:2103; 320:1660; 321:3201 y sus citas).

En virtud de lo cual, si las sentencias de los tribunales se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos y fundados argumentos que justifiquen no aplicar al caso la posición sentada por el Tribunal, carecen de fundamento (Fallos: 307:1094) salvo que se invoquen circunstancias de hecho con base a las cuales se fijan distinciones entre los fallos que se invocan como contradictorios (conf. mutatis mutandis Fallos: 226:290; 227:291 y 349; 228:183 y 331; 230:27 y 152; 231:432 y 242:516)."

Llegados a este punto, resulta de fundamental importancia analizar exhaustivamente el fallo "FIA", en tanto, como se verá, no solo porque es de aplicación al caso bajo análisis –y ha sido claramente obviado por la CFCP- sino porque sienta las directrices básicas sobre las cuales debe ser entendido en la praxis este instituto del "secreto fiscal".

III. EL PRECEDENTE "FIA" DE LA CSJN.

Nuestro Tribunal cimero dejó sentado en dicho precedente aquellas premisas que rigen la aplicación del secreto fiscal ante requerimientos de información de índole tributaria dirigidos al organismo recaudador nacional por parte del Ministerio Público Fiscal, en atención a la investigación de un delito¹⁵. Particularmente, y por constituir los pilares conceptuales sobre los cuales se ha fundamentado la decisión de los tribunales inferiores en la presente causa, debemos destacar lo siguiente:

A.- la causa fue llevada a los estrados de la CSJN por parte de AFIP-DGI y el Ministerio de Economía –cfr. considerando 4° de la sentencia- en tanto Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal había declarado la inaplicabilidad a la FIA de la instrucción general AFIP 8/06 (modificada por la instrucción general AFIP 12/06) que establece instrucciones operativas internas de carácter obligatorio para evaluar la procedencia o rechazo de las solicitudes de información efectuadas por autoridades administrativas, legislativas, judiciales u otros terceros. Asimismo, dicho tribunal había declarado también la inaplicabilidad de la disposición AFIP 98/09 que pone en conocimiento de los administrados las pautas en materia de secreto fiscal consignadas en la mencionada instrucción.

B.- la controversia giraba en torno al pedido de información fiscal por parte de la FIA –actual PIA- a AFIP-DGI sobre determinados contribuyentes, todo ello con motivo de la investigación¹⁶ de posibles delitos de corrupción de funcionarios públicos –último párrafo del considerando 2°-.

C.- destacó la CSJN que ni el artículo 101 de la ley 11.683, ni la ley 27.148 orgánica del Ministerio Público Fiscal -ni la anterior 24.946-, así como los pactos internacionales tendientes a prevenir y reprimir la corrupción –Convención Interamericana contra la co-

15 En la causa bajo comentario lo que estaba investigando el MPF –específicamente la Fiscalía de Investigaciones Administrativas –en adelante FIA-, actual Procuraduría de Investigaciones Administrativas –en adelante PIA- según la ley orgánica del MPF actualmente vigente, todos ellos parte integrante de dicho Ministerio Público- era un posible caso de corrupción de funcionarios públicos, por lo que la cuestión no giraba en torno a un caso "administrativo" como podría suponerse.

16 En el caso "investigaciones preliminares". Es más, esta negativa de brindar información amparada por el secreto fiscal por parte de AFIP-DGI al MPF motivó una queja institucional de parte del Fiscal Nacional de Investigaciones Administrativas al citado organismo recaudador. Dicha queja puede verse en <https://www.mpf.gob.ar/pia/el-fiscal-nacional-de-investigaciones-administrativas-dr-sergio-l-rodriguez-presento-una-nota-ante-el-procurador-del-tesoro-de-la-nacion-dr-carlos-francisco-balbin-para-que-tome-conocimiento-e-i/>.

rrupción aprobada por ley 24.759, Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción aprobada por ley 26.097- contemplan excepción alguna al secreto fiscal –cfr. considerando 12° y 13°-.

D.- el máximo Tribunal destacó que ha atenuado el rigorismo de la prohibición legal establecida por el artículo 101 de la ley 11.683 en casos en que el propio autor, y en cuyo interés ha sido establecido el secreto fiscal, hubiera pedido o consentido expresamente que se traiga como prueba en el juicio seguido contra terceros, otros que el fisco, y aun así a condición de que su declaración no contenga datos referentes a otros contribuyentes –considerando 14° con cita de Fallos 237:355 y otros precedentes allí citados-.

E.- remarcó la CSJN que fuera de esta excepción reconocida al propio interesado, la información amparada por el secreto fiscal no puede ser revelada por el Fisco *“salvo que se trate de los casos de excepción taxativamente enunciados en la misma ley para autorizar la revelación del contenido de esas declaraciones”* (Fallos: 237:355). *Esta Corte ha sido concluyente al sostener que “[l]a única excepción compatible con la doctrina que se deja expuesta sería la conformidad de los propios interesados... La conveniencia o interés jurídico en ampliar las excepciones al secreto fiscal constituyen un problema de política legislativa que le incumbe resolver solo al legislador, razón por la cual esta Corte ha sido categórica al sostener que “por graves que sean los motivos de orden legal o circunstancial meritados en la resolución recurrida para requerir el informe resistido por la Dirección recurrente, ellos no pueden prevalecer para apartar la aplicación de la ley administrativa citada que ha querido asegurar el secreto de la declaración jurada del contribuyente a fin de que no sea revelada a terceros fuera de los casos de excepción que la misma ley ha admitido y que, por ser de excepción, no pueden extenderse a otros supuestos”* (Fallos: 237:355).” –segundo y tercer párrafo del considerando 14°.

F.- resaltó el Tribunal cimero que *“En un sistema republicano de gobierno el fortalecimiento del mencionado principio de transparencia de la administración, que informa la actuación de órganos de control de la actividad administrativa como la FIA, se encuentra siempre sujeto al expreso mandato legislativo y debe ejercerse en las formas y condiciones fijadas por la ley.”*, y que *“No le cabe a esta Corte apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por este, pues de hacerlo así olvidaría que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando esta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquella* (Fallos: 218:56; 299:167; 313:1007).” –considerando 15°-.

G.- la Corte destacó que el secreto fiscal no se exhibe como un condicionamiento irrestricto y absoluto para el MPF, sino que, entre las excepciones previstas legalmente, aquél órgano constitucional –y sus unidades específicas de investigación- pueden acceder a la información amparada por el secreto fiscal (i) siempre que medie orden de juez competente; o, (ii) lo requiera el propio fiscal conforme a lo previsto en los artículos 180 segundo párrafo y 196 primer párrafo del CPPN –delegación expresa de la investigación penal por parte del juez federal- (primer párrafo del considerando 16°).

H.- para la CSJN el secreto fiscal protege al contribuyente en los siguientes dos sentidos: en el sentido de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo –lo que involucra en forma directa y palmaria el “derecho de defensa” consagrado en el art. 18 de la CN- y en el sentido de impedir a la autoridad fiscal revelar lo concerniente a lo

declarado por el contribuyente –vinculado con el principio constitucional de seguridad jurídica y como derivación directa del derecho a la intimidad consagrado en el art. 19 de nuestra Carta Magna- (segundo párrafo del considerando 16°).

Como se puede apreciar sin hesitación alguna, estos son los pilares conceptuales sobre los cuales reposa la aplicación del instituto del “secreto fiscal” en nuestro país. Todos ellos, valga resaltarlos una vez más, escrupulosamente respetados por los tribunales inferiores intervinientes en esta causa, es decir, por el juez de primera instancia y por el voto de la mayoría de la Cámara Federal de Apelaciones.

Estas pautas que claramente surgen del fallo de la CSJN se erigen en máximas imposibles de soslayar en toda actuación con connotaciones de índole penal y en el cual se necesiten recabar datos de naturaleza tributaria obrantes en poder de AFIP-DGI relativo a los sujetos investigados.

Desconocer las mismas importa, sin más como fuera dicho, apartarse arbitrariamente de los precedentes de nuestro máximo Tribunal, lo que convierte a la sentencia así dictada en arbitraria, evidenciándose dicha causal a los fines del eventual Recurso Extraordinario que deba interponerse¹⁷

IV. COROLARIO.

De lo analizado en los puntos precedentes puede observarse que la decisión de la CFCP ha sido dictada sin observar las claras directivas emanada de la CSJN en el señero fallo “FIA”. Esto, claramente, pone en crisis elementales derechos y garantías constitucionales de los imputados tales como el debido proceso y defensa en juicio, el estado de inocencia, el principio de culpabilidad, seguridad jurídica y derecho a la intimidad, así como la buena administración de justicia y la tutela judicial efectiva (arts. 18, 19, 33, 75 inc. 22, 108, sgtes. y ccdtes. de la CN, art. 8° de la CADH).

Peor aún son las proyecciones que este fallo –de quedar firme¹⁸- pone en ciernes sobre todos aquellos que se puedan ver involucrados en este tipo de procesos.

Creemos que interpretar torticeramente y en desmedro de los imputados esta elemental garantía del secreto fiscal importa, sin más, realizar una interpretación analógica contra *legem* dándose de bruces con el principio *pro homine*, legalidad, mínima intervención, última ratio y de máxima taxatividad interpretativa que tantas veces ha destacado nuestra CSJN como paradigma de nuestro sistema acusatorio (valga recordar por su importancia y trascendencia el principio *pro homine*, también proveniente de los tratados internacionales sobre derechos humanos -Corte Interamericana de Derechos Humanos: “Ricardo Canese vs. Paraguay”, del 31 de agosto de 2004, párrafo 182. Opiniones Consultivas 4/84 y 5/85, entre otras-, que ha sido reiteradamente invocado por esa Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación -Fallos: 329-3762; 330-1989; 331-858; 333-796, entre otros-, habiendo expuesto que dicho principio impone adoptar “.....la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal” -“Acosta, Alejandro Esteban s/ infracción art. 14, primer párrafo, ley 23.737”, Fallos: 331-858-).

¹⁷ Entre otros derechos y garantías claramente afectados como fueran ya mencionados, tales como el derecho de defensa, la seguridad jurídica, el derecho a la intimidad, entre otros.

¹⁸ En tanto conocemos que se ha interpuesto Recurso de Queja ante la CSJN por haberse rechazado el correspondiente Recurso Extraordinario que había sido incoado por los defensores de los imputados.

Por otra parte, y para cerrar esta breve colaboración, debe resaltarse que el respeto irrestricto al “secreto fiscal” en los términos que da cuenta el *leading* case “FIA” no importa desconocer las importantísimas potestades constitucionales que le asisten al MPF, toda vez que solo cabría exigirle que, si se dan las circunstancias pertinentes, solicite al Juez de la causa el levantamiento de dicho secreto dando las razones para ello. Esta situación si se quiere es absolutamente análoga al pedido de allanamiento de morada que pudiera realizar la vindicta pública al juez a los fines de acceder a un domicilio particular, ello en atención a al respeto de la inviolabilidad del domicilio consagrado en el artículo 18 de nuestra Carta Magna.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS: EL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO PARA LAS EMPRESAS

INCOME TAX: INFLATION ADJUSTMENT FOR COMPANIES

Esteban Fada¹

RESUMEN:

En el presente trabajo se analiza el mecanismo de ajuste por inflación impositivo vigente en el impuesto a las ganancias, describiendo su evolución, normativa, casos controvertidos y aplicación actual para las empresas de Argentina. Finalmente, se realizan propuestas para la mejora del mecanismo hacia el futuro.

SUMMARY

This paper analyzes income tax inflation adjustment in force, describing its evolution, regulations, controversial cases and current application for companies in Argentina. Finally, our proposals are made for the improvement of the mechanism towards the future.

PALABRAS CLAVE: impuesto - ganancias - ajuste por inflación - corrección monetaria - propuestas.

KEY WORDS: taxation, income tax, inflation adjustment, monetary correction - proposals.

I. Breve contexto histórico

El ajuste por inflación impositivo fue introducido en la ley de impuesto a las ganancias como un mecanismo para corregir las distorsiones en el valor de la moneda a los efectos de la determinación del gravamen.

De hecho, en épocas inflacionarias, tributar sobre resultados históricos provoca desajustes que conducen a determinar un impuesto nominal diferente (ya sea mayor o menor) al que hubiera correspondido en un período no inflacionario.

Desde su creación, en 1978 (Ley 21.894), podemos reconocer varios momentos diferentes en la forma en que el impuesto a las ganancias se adecuó (o no) a la inflación.

¹ Esteban Fada. Contador Público. Socio de Estudio Fada Contadores Públicos. Mail: esteban@estudiofada.com.ar. Orcid: 0009-0005-3325-8547

A lo largo de su historia podemos reconocer un período inicial de ajuste exclusivamente estático (desde su creación hasta 1985, vigencia de la Ley 23.260). El ajuste por inflación se basaba exclusivamente en el impacto de los activos y pasivos sometidos a inflación desde el cierre de ejercicio anterior, sin reparar en los movimientos del propio ejercicio.

A partir de 1985 se introduce el ajuste dinámico, que contribuye a hacer más integral el mecanismo, similar a como lo conocemos en la actualidad, y que describiremos más adelante.

En 1991, con la sanción de la ley de convertibilidad y en particular con el artículo 39 de la Ley 24.073, se suspende la aplicación de todo mecanismo de actualización a efectos impositivos. Ello trajo aparejado, en la práctica, que el ajuste por inflación, si bien no derogado, fue prácticamente “letra muerta” entre 1992 y 2018.

Durante ese lapso de tiempo, el cálculo del ajuste por inflación era igual a cero, toda vez que su cálculo se efectuaba con coeficientes de actualización iguales a uno (1,00).

Lo expuesto trajo como consecuencia importantes distorsiones por la no aplicación del ajuste por inflación impositivo a partir de 2002, luego de la finalización del período de convertibilidad de nuestra moneda. La situación derivó en una serie de pronunciamientos judiciales, ante el planteo de contribuyentes que se consideraban perjudicados por la falta de adecuación inflacionaria.

En líneas generales, la Justicia receptó la aplicación del mecanismo de corrección en aquellos casos en que se pudo demostrar que el impuesto determinado sin la incidencia del ajuste por inflación impositivo resultaba confiscatorio. Esto se debía demostrar caso por caso, por lo cual no se generalizó al resto de los contribuyentes², ni hubo adecuación legal.

En diciembre de 2018, a partir de la vigencia de la Ley 27.430, se restablecen ciertas pautas de actualización impositivas (contenidas en el artículo 93 de la ley de impuesto a las ganancias). Simultáneamente se establece el regreso del ajuste por impositivo por inflación, con la misma normativa que permanecía vigente en la ley del impuesto, sólo que a partir de ese momento su cálculo deja de arrojar resultado cero, dado que se calcula con índices de precio reales.

II. Sujetos

El ajuste aplica a los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley del impuesto, esto es

- a) Sociedades de capital (artículo 73 de la Ley).
- b) Cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país.
- c) Fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario.
- d) Empresas unipersonales ubicadas en el país.
- e) Comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio.

III. El mecanismo de ajuste por inflación

1. Ajuste estático

En el ajuste estático se busca obtener el capital expuesto a la inflación (activo menos

2 Fallo Candy S.A. c/ AFIP y otro acción de amparo. CSJN 3/07/2009

pasivo) al cierre del ejercicio anterior.

Para obtener ese capital, la ley distingue entre activos y pasivos computables (generan ajuste por inflación) y no computables (no generan ajuste, o bien tienen otro mecanismo legal de actualización ya previsto en la ley del impuesto).

Para dicho cálculo se deberá partir del balance (sujetos que confeccionen balances) o bien de un armado de activos y pasivos (sujetos que no confeccionan balances comerciales). En ambos casos los valores a considerar serán el de su valuación impositiva a la fecha de cierre del ejercicio fiscal anterior.

Al total del activo según el balance comercial o, en su caso, impositivo, se le detraerán los siguientes conceptos:

1. Inmuebles y obras en curso sobre inmuebles, excepto los que tengan el carácter de bienes de cambio.
2. Inversiones en materiales con destino a las obras comprendidas en el punto anterior.
3. Bienes muebles amortizables —incluso reproductores amortizables— a los efectos de esta ley.
4. Bienes muebles en curso de elaboración con destino al activo fijo.
5. Bienes inmateriales.
6. En las explotaciones forestales, las existencias de madera cortada o en pie.
7. Acciones, cuotas y participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión.
8. Inversiones en el exterior -incluidas las colocaciones financieras- que no originen resultados de fuente argentina o que no se encuentren afectadas a actividades que generen resultados de fuente argentina.
9. Bienes muebles no amortizables, excepto títulos valores y bienes de cambio.
10. Créditos que representen señas o anticipos que congelen precios, efectuados con anterioridad a la adquisición de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 9.
11. Aportes y anticipos efectuados a cuenta de futuras integraciones de capital, cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, con excepción de aquellos que devenguen intereses o actualizaciones en condiciones similares a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.
12. Saldos pendientes de integración de los accionistas.
13. Saldos deudores del titular, dueño o socios, que provengan de integraciones pendientes o de operaciones efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.
14. En las empresas locales de capital extranjero, los saldos deudores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.
15. Gastos de constitución, organización y/o reorganización de la empresa y los gastos de desarrollo, estudio o investigación, en la medida en que fueron deducidos impositivamente.

16. Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos, no deducibles a los fines del presente gravamen, que figuren registrados en el activo.

Al importe así obtenido se lo denomina activo computable, y se le restará el pasivo computable.

Se entiende por pasivo:

1. Las deudas (las provisiones y previsiones a consignar, serán las admitidas por esta ley, las que se computarán por los importes que ella autoriza).
2. Las utilidades percibidas por adelantado y las que representen beneficios a percibir en ejercicios futuros.
3. Los importes de los honorarios y gratificaciones que, conforme lo establecido en el artículo 91, se hayan deducido en el ejercicio por el cual se pagaren.

No se considerarán pasivos:

1. Los aportes o anticipos recibidos a cuenta de futuras integraciones de capital cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, que en ningún caso devenguen intereses o actualizaciones en favor del aportante.
2. Los saldos acreedores del titular, dueño o socios, que provengan de operaciones de cualquier origen o naturaleza, efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.
3. En las empresas locales de capital extranjero, los saldos acreedores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Una vez detraído del activo computable el pasivo computable, llegaremos a un capital computable al cierre del ejercicio fiscal anterior, respecto del cual se aplicará Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC) correspondiente al período transcurrido entre el mes de cierre del ejercicio anterior y el mes de cierre del ejercicio que se liquida.

La diferencia de valor que se obtenga como consecuencia de la actualización se considerará:

1. Ajuste negativo, que disminuye la ganancia gravada: cuando el monto del activo computable sea superior al monto del pasivo computable.
2. Ajuste positivo, que aumenta la ganancia gravada: cuando el monto del activo computable sea inferior al monto del pasivo computable.

El artículo 106 inciso a) contempla a su vez un efecto “dinámico” respecto de los bienes que generan ajuste estático, al disponer que cuando durante el ejercicio que se liquida se hubieran enajenado ciertos bienes que fueron considerados dentro del activo no computable, o se hubieran entregado a cambio de alguno de los conceptos que generan ajuste dinámico positivo, entonces el valor que los mismos hubieran tenido al inicio del ejercicio que se liquida no formará parte de los importes (no computables) a detraer.³

³ Al respecto el artículo 108 inciso d) dispone la forma de valorar dichos bienes dentro del activo computable, estableciendo que los mismo se valorarán al valor considerado como costo impositivo computable en oportunidad de

Lo mismo ocurre cuando se hubieron afectado bienes de cambio como bienes de uso. En síntesis, podemos concluir que los activos que se consideran expuestos a la inflación son los siguientes:

- Disponibilidades (moneda nacional y extranjera).
- Ciertas Inversiones
- Créditos
- Bienes de cambio

Al aplicar el ajuste por inflación por el ejercicio completo transcurrido, se parte de la base que aquellos bienes que integraban el capital computable al inicio del período fiscal han permanecido expuestos a la inflación durante todo el año, por lo cual se actualizan aplicando el coeficiente anual. En el caso que no sea así, el efecto se corrige a través del ajuste dinámico, que contempla los movimientos acaecidos durante el ejercicio, según detallaremos a continuación.

2. Ajuste dinámico

A. *Ajuste dinámico positivo*

Como ajuste positivo, que aumenta la ganancia gravada, se considerará el importe de las actualizaciones, calculadas hasta el cierre del ejercicio que se liquida, desde el mes en que se produzca cada uno de los siguientes movimientos:

1. Los retiros de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- efectuados durante el ejercicio por el titular, dueño o socios, o de los fondos o bienes dispuestos en favor de terceros, salvo que se trate de sumas que devenguen intereses o actualizaciones o de importes que tengan su origen en operaciones realizadas en iguales condiciones a las que pudieran pactarse entre partes independientes, de acuerdo con las prácticas normales del mercado.
2. Los dividendos distribuidos, excepto en acciones liberadas, durante el ejercicio.
3. Los correspondientes a efectivas reducciones de capital realizadas durante el ejercicio.
4. La porción de los honorarios pagados en el ejercicio que supere los límites establecidos en el artículo 91.
5. Las adquisiciones o incorporaciones efectuadas durante el ejercicio que se liquida, de bienes no computables (art.106 puntos 1 a 10 del inciso a) afectados o no a actividades que generen resultados de fuente argentina, en tanto permanezcan en el patrimonio al cierre del mismo. Igual tratamiento se dispensará cuando la sociedad adquiriera sus propias acciones.
6. Los fondos o bienes no comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a) del artículo 106, cuando se conviertan en inversiones a que se refiere el punto 8. de dicho inciso, o se destinen a las mismas.

B. *Ajuste dinámico negativo*

Como ajuste negativo, que disminuye la ganancia gravada, se considerará el importe de las actualizaciones, calculadas hasta el cierre del ejercicio que se liquida, desde el mes en que se produzca cada uno de los siguientes movimientos:

1. Los aportes de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- y de los aumentos de capital realizados durante el ejercicio que se liquida.
2. Las inversiones en el exterior, mencionadas en el punto 8. del inciso a) del artículo 106, cuando se realice su afectación a actividades que generen resultados de fuente argentina, salvo que se trate de bienes de la naturaleza de los comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del mismo inciso a).
3. El costo impositivo computable en los casos de enajenación de ciertos bienes no computables (Bienes muebles no amortizables, excepto títulos valores y bienes de cambio), o cuando se entreguen por alguno de los conceptos que generan ajuste dinámico positivo, a que se refieren los puntos 1 a 5 del punto precedente.

De esta forma, por la diferencia entre ambos ajustes, estático y dinámico, surgirá el ajuste por inflación del ejercicio, que incidirá como un ajuste positivo o negativo en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del ejercicio que se liquida.

IV. Vigencia del ajuste por inflación impositivo

El restablecimiento del cálculo del ajuste por inflación efectuado en 2018, a través de ley 27.430 (con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1/01/2018) no estuvo exento de cierto efecto temporal, que en la práctica dilató aun más el efectivo restablecimiento del mecanismo de corrección impositivo.

En efecto, la Ley 27.430 condicionó su aplicación a la existencia de una variación del índice de precios al consumidor acumulado en los 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al 100%.

Asimismo, existió una norma temporal (Ley 27.468) que estableció que, respecto de los tres primeros ejercicios de vigencia, la variación inflacionaria del 100% se debía medir de la siguiente forma:

- 1er ejercicio de vigencia: índice acumulado anual del 55%
- 2do ejercicio de vigencia: índice acumulado anual del 30%
- 3er ejercicio de vigencia: índice acumulado anual del 15%

Lo expuesto trajo aparejado que, durante el primer año de restablecimiento del mecanismo, según el mes de cierre de ejercicio de cada contribuyente, existía o no un índice acumulado anual superior al 55%, aún a pesar de superar en todos los casos el 100% trianual. Por eso, sólo algunos contribuyentes pudieron aplicar el ajuste por inflación, dependiendo de su mes de cierre de ejercicio.

Así, los contribuyentes cuyo cierre de ejercicio anual se produjo entre los meses de diciembre 2018 y marzo de 2019, como también aquellos que cerraron entre los meses de julio y noviembre de 2019, no aplicaron el ajuste en su primer ejercicio de vigencia.

Luego, a partir de diciembre de 2019, el escalón a superar (30% de inflación en el último año concurrentemente con un 100% trianual) hizo que todos los contribuyentes aplicaran el mecanismo de corrección impositivo.

No obstante, por efecto de la propia Ley 27.430 y la reforma establecida en la Ley 27.541, en aquellos casos en que correspondió aplicar el ajuste por inflación impositivo durante los tres primeros ejercicios del restablecimiento de su vigencia, el ajuste se debió decla-

rar en forma diferida, en 3 o 6 cuotas anuales (según la fecha de cada cierre de ejercicio). Esto prácticamente diluyó el efecto correctivo de este mecanismo respecto de la inflación transcurrida.

Las cuotas que se debieron posponer en su deducción, se imputan a los siguientes ejercicios sin actualizar, lo cual obviamente desnaturaliza completamente el sentido del ajuste por inflación.

Una vez transcurridos tres ejercicios de vigencia, recién a partir de los ejercicios iniciados a partir del 1/01/2021 el ajuste por inflación impositivo se imputa plenamente en la declaración jurada de cada año, y es recién a partir de dichos ejercicios donde se visibiliza la magnitud del ajuste en las declaraciones juradas de las empresas.

En la actualidad el único requisito para la aplicación del ajuste por inflación impositivo sigue siendo la existencia de inflación acumulada trianual superior al 100%, medida en los 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida.

Finalmente, con la sanción de la Ley 27.701 se incorpora como artículo 195 de la ley del impuesto a las ganancias una disposición temporal que aplica a muy pocos contribuyentes, dado el importe de la inversión que se requiere para obtener el beneficio.

La norma permite imputar en tercios el ajuste por inflación positivo que resulte de los dos primeros ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2022, exclusivamente para los sujetos cuya inversión en la compra, construcción, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de uso durante cada uno de los dos períodos fiscales inmediatos siguientes al del cómputo del primer tercio del período de que se trate, sea superior o igual a los \$30.000.000.000 (treinta mil millones de pesos). El incumplimiento de este requisito determinará el decaimiento del beneficio.

V. Normativa especial para los contribuyentes que realizan ajuste por inflación

El artículo 107 al 109 de la ley del impuesto contiene disposiciones complementarias aplicables a los sujetos comprendidos en el Título VI de la misma.

En primer lugar se aclara que los valores y conceptos enumerados en el artículo 106 (procedimiento de cálculo de ajuste estático y dinámico) serán los que se determinen al cierre del ejercicio inmediato anterior al que se liquida, una vez ajustados por aplicación de las normas generales de la ley y las especiales del propio Título VI de la ley.

A su vez se establecen criterios especiales de valuación de los bienes computables, y se regula exenciones, normas de imputación de rentas y de actualización de créditos y deudas, diferencias de cambio, etc. que son diferentes a las que aplican a personas humanas. Al respecto, las actualizaciones de deudas o créditos deben ser imputadas como pérdida o ganancia, en la parte que corresponda al mencionado período.

En el marco de esta normativa de carácter especial para los sujetos que realizan el ajuste por inflación impositivo, merece destacarse el tratamiento que la ley confiere a los anticipos de clientes o señas que congelan precio recibidas.

Las señas o anticipos que congelan precio se contabilizan como un pasivo a la espera de la entrega del producto vendido a cambio, la cual podría producirse mucho tiempo des-

pués. Ello trae aparejado que en el momento de la venta, la gravabilidad de la operación se lleve a cabo por el importe de las señas recibidas, los cuales podrían haber quedado desactualizados por la inflación transcurrida.

El remedio previsto en la ley viene de la mano de la normativa de ajuste por inflación, más precisamente en el inciso e) del artículo 107 e inciso d) del artículo 108.

Para la valuación de las deudas que representen señas o anticipos de clientes que congelen precios a la fecha de su recepción, las mismas deberán incluir el importe de las actualizaciones de cada una de las sumas recibidas calculadas mediante la aplicación del Índice de Precios al Consumidor (IPC), teniendo en cuenta la variación operada, entre el mes de ingreso de los mencionados conceptos y el mes de cierre del ejercicio. Esta actualización se imputa como pérdida para el deudor (quien ha recibido las señas), en la parte que corresponda al mencionado período fiscal.

Luego, cuando se enajenen los bienes por los cuales se hubieran recibido señas o anticipos que congelen precio, a los fines de la determinación del resultado de la operación, se adicionará al precio de enajenación convenido el importe de las actualizaciones calculadas hasta el mes de cierre del ejercicio inmediato anterior al que corresponda la fecha de enajenación.

Lo expuesto implica deducir primero la actualización de las señas y luego adicionar su actualización al resultado de la venta, como una forma de tributar la venta sobre valores más representativos y ajustados por la inflación transcurrida.

El caso en particular nos lleva al análisis de varios aspectos que tienen relación con lo que antes hemos comentado respecto a la falta de actualización a efectos impositivos, y la vigencia del ajuste por inflación impositivo.

Cabe preguntarse entonces si durante los períodos previos a 2018, en los que el cálculo del ajuste por inflación impositivo estuvo virtualmente suspendido, hubiera correspondido deducir la actualización de las señas recibidas? O bien, que ocurre con las actualizaciones gravadas una vez enajenado el bien, si es que las mismas no fueron deducibles en el período de origen?.

Adherimos a los comentarios de reconocida doctrina respecto de este tema controvertido, y que, a pesar del paso del tiempo, aun sigue sin una definición clara.⁴

VI. Algunos aspectos controvertidos en la aplicación del ajuste por inflación

1. Cuentas particulares

La ley considera como activos no computables a los saldos deudores del titular, dueño o socios, que provengan de integraciones pendientes o de operaciones efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.

Ello significa que impositivamente no son considerados como créditos, a los efectos del ajuste por inflación estático.

4 AMARO GÓMEZ, Richard L. Ajuste por inflación impositivo. Deudas por señas o anticipos que congelan precios. ERREPAR, Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo XXVI, noviembre 2019.

En la definición legal se incluyen los titulares, dueños o socios, pero no a los accionistas de sociedades de capital, los cuales parecen tener un tratamiento diferente, que no encuentra mucha lógica con la equiparación de la tributación en la actualidad, por ejemplo entre sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada.

Entendemos que el presente texto legal encuentra su origen en años donde las sociedades de responsabilidad limitada tributaban como sociedades de personas, y por ejemplo, no aplicaban la normativa de intereses presuntos, pero en la actualidad no parece tener sentido ese tratamiento diferencial.

Tampoco podemos pensar que se trata simplemente de un error del legislador al no modificar la ley, dado que en la reforma de la Ley 27.430, por ejemplo, incluyó a las S.R.L. dentro de la normativa de intereses presuntos, que antes de eso no les resultaba de aplicación.

La doctrina ha opinado también en consecuencia: *"la ya antes mencionada reforma tributaria pudo haber hecho alguna modificación a este artículo, toda vez que se incorporaron a las sociedades de responsabilidad limitada como sujetos obligados al cálculo de disposición de fondos en favor de terceros o intereses presuntos, pero no lo ha hecho; en cambio sí establece ciertas presunciones de dividendos que deberemos evaluar a los efectos de verificar si corresponde realizar un ajuste dinámico"*.⁵

En efecto, las disposiciones relacionadas con distribución de utilidades o dividendos, reales o fictos, así como en lo referente a intereses presuntos, aplican por igual a socios o accionistas, sin diferencia sustancial en el tratamiento para cada tipo societario, o sus accionistas / socios.

Luego, en el ajuste por inflación dinámico se hace similar distinción a la hora de analizar los retiros en cuenta particular, pero no hay distinción entre aportes efectuados por socios o accionistas, lo cual termina de completar el marco de incertidumbre al respecto, que consideramos debería ser modificado y reglamentado, fin de igualar el tratamiento entre los socios/accionistas de distintos tipos societarios.

2. Saldos a favor impositivos

A. Saldo técnico IVA

Subsiste la duda en la doctrina respecto si considerar al saldo técnico de IVA como un activo computable o bien como un crédito en expectativa⁶ (sujeto a una condición), por lo cual podría no ser computable.

B. Créditos frente al impuesto a las ganancias

La norma establece el carácter de activo no computable a los anticipos, retenciones y pagos a cuenta del impuesto a las ganancias que figuren registrados en el activo. A través de algún lejano antecedente administrativo⁷, las autoridades fiscales han interpretado que su carácter de activo no computable subsistirá sólo hasta la concurrencia de las sumas ingresadas a cuenta con el monto total de la obligación fiscal del

⁵ GARCIA DELL' ACQUA, María Agustina. Ajuste por inflación impositivo. Algunos aspectos controvertidos. ERREPAR, Doctrina Tributaria, Tomo XLIV, abril 2023.

⁶ Fallo Alcalis de la Patagonia SAIC. CSJN 06/05/1986

⁷ Instrucción (DGI) 236/1978

período, debiendo dispensarse a los excedentes el carácter de créditos ordinarios y, por lo tanto, alcanzados por las normas del ajuste estático. Cabe preguntarse al respecto si el mismo tratamiento es aplicable a saldos a favor provenientes de declaraciones juradas anteriores, como así también a los pagos a cuenta provenientes de impuesto a la ganancia mínima presunta y de impuesto sobre los débitos y créditos bancarios.

En forma análoga, cabe preguntarse respecto al tratamiento del activo por impuesto diferido, máxime si el mismo contiene cuotas del diferimiento del ajuste por inflación, que serán deducibles en los próximos ejercicios, siguiendo el procedimiento de excepción previsto por la Ley 27.541 (se imputa en 6 cuotas anuales).

VII. Propuestas para la mejora del mecanismo de ajuste por inflación impositivo

Sin perjuicio de lo hasta acá comentado, creemos oportuno traer a consideración una propuesta de adecuación del ajuste por inflación impositivo en las empresas, dado que su cálculo resulta por lo menos complejo y a su vez incompleto, sin reflejar realmente la magnitud de la incidencia inflacionaria en los contribuyentes.

En forma preliminar, es importante remarcar que cualquier mecanismo de corrección del ajuste por inflación actual debería comprometerse, expresa o tácitamente, con el restablecimiento integral de la actualización a efectos fiscales como la conocimos antes de la convertibilidad, esto es actualizando plenamente bienes de uso, quebrantos, bienes de cambio, etc.

Una primera alternativa podría ser simplemente la derogación del régimen del Título VI de la ley del tributo, adoptando fiscalmente el mecanismo de ajuste por inflación contable, es decir, se pasaría a tributar por resultados contablemente ajustados por inflación (y ya no sobre resultados históricos corregidos por el ajuste impositivo).

Somos conscientes que este cambio dependería demasiado de normas contables que no siempre son homogéneas entre todos los entes, ya que hay empresas que por su envergadura, exposición, actividad, o consolidación, están sometidos a normas técnicas específicas. Tampoco hay necesariamente unicidad de criterios entre todas las jurisdicciones provinciales, lo cual también podría ser objeto de controversias a la hora de determinar el impuesto. Para mayor complejidad, en la actualidad hay contribuyentes que practican el ajuste por inflación impositivo y no el contable, dado que no llevan registraciones contables.

Lo expuesto es susceptible de ser corregido, o adecuado, con la adopción a efectos fiscales de una normativa técnica estandarizada, que permitiera dirimir eventuales desajustes entre la norma contable aplicada y la "fiscal". Es claro que eso requeriría que los contribuyentes que sigan criterios contables diferentes a lo estandarizado (o bien, no lleven contabilidad), realicen un ajuste especial, pero es cierto que actualmente también lo están haciendo (vía el ajuste por inflación impositivo).

Como una segunda alternativa, para el caso que no se considerara esta posibilidad de adopción del mecanismo contable, aun así consideramos que hace a la equidad tributaria el renacimiento pleno de la actualización de quebrantos, amortizaciones, etc.

En ese caso mínimamente se deberían eliminar las distorsiones entre sociedades de capital y de personas (incluyendo a las SRL en esta categoría), y sus accionistas / socios, etc., de modo que ambas tributen de la misma forma, especialmente en lo referente a aportes, retiros, cuentas particulares, distribución de dividendos, dividendos recibidos de terceros, etc.

A la par de lo antedicho, sería necesario contemplar que ocurre con las ganancias no gravadas, exentas o no computables, dado que las mismas no generan distingo alguno en el cálculo del ajuste por inflación impositivo como está redactado actualmente, especialmente cuando las mismas traen aparejado un flujo de fondos hacia o desde el contribuyente.

A modo de cierre, con el presente trabajo hemos pretendido dar un panorama de los antecedentes y modalidad de cálculo del ajuste por inflación impositivo, explicitando su vigencia actual y algunos aspectos que en nuestra interpretación deberían aclararse, o modificarse, dado que su cálculo trae aparejadas distorsiones, que en definitiva no reflejan por igual el efecto de la inflación entre distintos contribuyentes, lo cual se refleja en las propuestas de cambio enunciadas.

Dado que el ajuste por inflación recién en el último año tiene vigencia plena en las determinaciones del impuesto a las ganancias, seguramente estos temas serán tratados y receptados por la jurisprudencia a la brevedad. Asimismo, seguirán siendo objeto de análisis doctrinario, a la luz de las nuevas operaciones o negocios que van surgiendo, los cuales son obviamente muy diferentes a los del momento de creación de este mecanismo de corrección inflacionaria.

LA PLANIFICACIÓN FISCAL: UNA EFICAZ HERRAMIENTA SI ES UTILIZADA CORRECTAMENTE

FISCAL PLANNING: AN EFFECTIVE TOOL IF USED CORRECTLY

Marcelo Daniel Fernández¹
Hector Daniel Baldini²

RESUMEN:

La planificación fiscal resulta un hito importante en las relaciones del contribuyente con el Fisco, condicionando el desarrollo futuro del proyecto económico a emprender, a punto tal que puede resultar la causa directa de su fracaso, incluyendo la atribución de responsabilidades penales a los sujetos que lo lleven adelante. En este artículo se consideran las realidades que se producen tanto en relación a proyectos de alcance local como de aquellos que importan la actuación transnacional, con especial consideración de las figuras de la elusión y la evasión .

SUMMARY

Tax planning is an important milestone in the taxpayer's relations with the Treasury, conditioning the future development of the economic project to be undertaken, to such an extent that it may be the direct cause of its failure, including the attribution of criminal responsibilities to the subjects that do so carry on. This article considers the realities that occur both in relation to projects of local scope and those that involve transnational action, with special consideration of the figures of avoidance and evasion.

PALABRAS CLAVE: planificación fiscal - responsabilidad penal - elusión - evasión - Argentina.

KEY WORDS: tax planning - criminal liability - avoidance - elusion - Argentina.

1 Abogado, Profesor Asociado de Derecho Tributario en Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad F.A.S.T.A. y en Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad F.A.S.T.A., mail marcelo.fernandez20@fibertel.com.ar, Número de ORCID 0009-0003-4989-325

2 Contador Público Nacional, Profesor Titular de Derecho Tributario en Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad F.A.S.T.A. y en Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad F.A.S.T.A., Profesor Titular de Teoría Y Técnica Impositiva II en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad F.A.S.T.A. mail: hbaldini@bmyasoc.com.ar, Número de ORCID 0009-0001-2817-1720

I. La planificación fiscal del contribuyente

En qué consiste. Concepto y finalidad.

Las organizaciones empresariales, en su vida económica, transcurren por múltiples etapas, mas resulta evidente que existe un momento inicial en el que el empresario, desde el más humilde emprendedor hasta el más avezado hombre de negocios, imagina, visualiza la oportunidad o simplemente toma la decisión de comenzar con una actividad económica lucrativa; para ello deberá analizar un sinnúmero de temas, problemas que deben ser resueltos en pos de poner en marcha la empresa o negocio que imaginó. Obviamente que el riesgo empresario es un elemento consustancial y su manejo eficaz puede determinar el éxito o el fracaso.

El componente tributario debe ser tenido en cuenta como una importante variable que integra los diferentes planes estratégicos que se formulen. Es así que nace el concepto de Planificación Fiscal, aspecto ampliamente desarrollado por la doctrina anglosajona "*Tax Planning*".

Podríamos conceptualizar a la planificación fiscal como el conjunto de decisiones adoptadas de entre varias opciones existentes, todas ellas en un marco de estricta legalidad, con el objeto de prever la configuración tributaria más conveniente a la organización económica.

Es decir, ante la ocurrencia de un negocio, sea la forma que éste tenga, y que se vincule con hechos impositivos, habría que analizar las distintas alternativas legales posibles aplicables, sin tergiversar la intención económica de las partes, para luego elegir la más conveniente al fin de la empresa con una visión eminentemente pragmática".³

Esa conveniencia no puede escapar del marco legal impuesto por la legislación de cada país y se concreta en dos objetivos que, a la postre, son sinérgicos. Por un lado, la máxima reducción de la carga impositiva, pero por otro –con el mismo nivel de importancia– evitar eventuales conflictos con el órgano de aplicación tributaria⁴. Más adelante plantearemos los "peligros" que se pueden presentar al existir "zonas grises" que se producen al vincular la planificación fiscal con diferentes institutos del derecho tributario, como lo son la elusión y la evasión.

Dependerá en que sector de esas zonas grises se posicione el sujeto al momento de planificar en cuanto a la asunción de riesgos en materia de ilícitos tributarios. Si decide ir por un camino dudoso, incierto y/o discutible nos encontraremos frente a la denominada "Planificación fiscal nociva o agresiva".

Un apego meramente formal a la ley puede ofrecer alternativas al contribuyente, donde algunas de ellas serán reputadas lícitas y otras, al cabo, no⁵. Los sistemas fiscales pueden presentar fisuras o intersticios, situación que se potencia cuando se encuentran involucrados dos o más sistemas fiscales. Aparecen así fenómenos como la doble deducción o

3 TORRES, Heleno Taveira (2022), "2 La Planeación Internacional", pág. 9 en *Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional C.I.A.T.* <https://www.ciat.org/publicaciones/>

4 RIVEIRO, Ricardo Enrique (2001), *Paraísos Fiscales, aspectos tributarios y societarios*, Integra Internacional, Buenos Aires

5 TÖRRES, Heleno Taveira (2022), Op cit., pág. 17.

la doble no imposición (tanto en la fuente como en la residencia)⁶.

De todas formas, nos parece importante mencionar que el objetivo de una planificación tributaria no debe ser el de adoptar decisiones que tergiversen el verdadero negocio económico y/o su forma o configuración recurriendo a cuestiones ilegales para evadir la carga tributaria.

1. Planificación fiscal nacional

Las diferentes actividades económicas pueden tener incidencia tributaria dentro una única jurisdicción nacional o trascender la misma; ello justifica un análisis diferenciado.

La planificación fiscal nacional será aquella cuyo alcance se produzca teniendo en consideración efectos que se limitan al territorio del país. Comprenden decisiones en torno a muy variados aspectos.

A continuación citamos algunos que creemos los más frecuentes que se pueden presentar: i) Elección del tipo societario teniendo en cuenta las diferentes actividades económicas a realizar, su capital, administración, cierre de ejercicio económico, retiro de utilidades como aspectos iniciales principales; ii) Optar por la imputación de operaciones comerciales a plazo por el método devengado exigible reglado en la Ley del Impuesto a las Ganancias⁷; iii) En caso de bienes que aún tengan plazo de amortización pero se encuentren en desuso, se podrá aplicar la alternativa prevista en la ley de impuesto a las ganancias citada, al igual que cuando se reemplaza un bien de uso por otro, la utilidad generada por la venta se puede afectar al costo del nuevo bien (valor reemplazo)⁸ y iv) en los supuestos reorganizaciones sociales (ventas de empresas, fusión, escisión) en los términos de la ley del impuesto a las ganancias, los resultados de las operaciones podrían no estar alcanzados por este impuesto y tampoco se considerarán venta para el I.V.A.⁹.

Existen muchos ejemplos más, tantos como variables a considerar en el desarrollo de una actividad económica lucrativa. Por ejemplo: a) se puede analizar la ubicación de la fábrica para aprovechar los beneficios de regímenes de promoción sectoriales o regionales o las ventajas que ofrecen los diferentes parques industriales; b) si es conveniente adquirir bienes o recurrir al sistema de leasing; c) si la financiación proviene de capitales propios o de pasivos de terceros, y así podríamos continuar.

2. Planificación fiscal internacional

Para comprender mejor el concepto y proceso de la planificación fiscal internacional nos tenemos que referir sintéticamente al proceso de globalización económico que se produce en el mundo y que su comienzo se ubica en la década 1980-1990, década en la que comienza a producirse la decadencia del bloque soviético, cuyo acontecimiento culmine podríamos ubicar en la caída del muro de Berlín en noviembre de 1989.

Si bien el comercio internacional siempre estuvo presente, y con él, las empresas y/o grupos económicos que realizan sus actividades comerciales más allá de las fronteras en

6 TÖRRES, Heleno Taveira (2022): Op. Cit., p. 19, donde se trae a colación documentos de la Comisión Europea (2012).

7 Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20628 (T.O. 2019, en adelante LIG) art. 24 inc. a) 4° párrafo.

8 LIG, arts. 70 y 71

9 LIG art. 80 y Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 20631(T.O. 1997), art 2, 2do párrafo.

las que fueron fundadas las empresas, el proceso de globalización impuso una dinámica que demandó que los diferentes “actores” mundiales económicos se adecuen a las nuevas “reglas de juego”.

Este proceso, como comentábamos más arriba, trajo aparejado una nueva estrategia económica para el desarrollo del comercio internacional; las empresas y/o grupos económicos vieron simplificados sus transportes y telecomunicaciones internacionales, sus traslados de personas de un país a otro, el acceso a materias primas y a bienes de capital, además de los movimientos de fondos. Ello derivó en que el crecimiento de la llamada economía de mercado sea prolífico y constante.

La planificación tuvo una importancia esencial en el desarrollo de estas nuevas decisiones en las políticas económicas empresariales, eligiendo las estructuras para que el componente tributario sea el más adecuado al negocio económico, en un marco de estricta legalidad entre las disposiciones de los países participantes.

Ahora bien, al momento de evaluar las diferentes alternativas que pueden optar la empresa o grupos económicos para efectuar su planificación fiscal internacional, podríamos tener en cuenta las siguientes: i) La denominada “aplicación de la ley tributaria en el espacio”, y que alude a la atribución de potestad tributaria en función de los diferentes criterios, (subjettivos –nacionalidad, domicilio, residencia–; objetivos –fuente u origen–; renta mundial) de vinculación de los tributos a la renta y/o al patrimonio con el sujeto generador y el país a quien corresponde su recaudación; ii) Tratados Internacionales o los Convenios de Derecho Internacional (CDI): En estos convenios se pautan, entre otros temas, las formas respecto de evitar los efectos distorsivos que pueden generar la aplicación de la ley tributaria en el espacio fundamentalmente la doble imposición y sus diferentes soluciones (*Tax Credit*, Exenciones de rentas obtenidas en el extranjero, etc.); iii) Legislaciones fiscales de los países en los que el grupo planifica operar: Es importante el estudio de los hechos imposables como mínimo de los impuestos a las rentas y patrimoniales, y en su análisis, ver las definiciones de “Establecimiento Permanente y/o Sucursal o Filial”, política fiscal en el tratamiento de la distribución de utilidades retenciones por pagos al exterior, etc. y iv) El principio de “*arm’s length*”, que consiste en ver si hay actividades económicas entre partes dependientes o vinculadas, las condiciones en las que se celebran, por ej. Precios, deben ser iguales a las que existirían si las partes son independientes.

Existen numerosas herramientas más para ser estudiadas en la planificación fiscal internacional, tales como: a) el estudio de los precios de transferencia (*transfer price*); b) el estudio de las diferentes formas en la que los países tratan la deducción por crédito de impuesto (*tax credit*) por ejemplo las cláusulas de créditos de impuestos no alcanzados por regímenes regionales y/o sectoriales para fomentar las inversiones (*tax sparing*) o cuando hay diferimientos de pagos (*tax deferral*); c) La creación de sociedades intermedias bajo la administración de una sociedad *holding*, y así se podrían seguir enumerando otras.

Creemos que la utilización de estas herramientas de planificación, tanto nacionales como internacionales, transitan por una línea muy fina respecto de la licitud o ilicitud de las mismas, o situaciones intermedias, (planificaciones nocivas y/o agresivas) con las probables consecuencias sancionatorias ya sea desde el punto de vista económico (determinación de las diferencias de impuestos, más intereses y multas) y desde el punto de

vista penal (ley penal tributaria, cambiaria, lavado de dinero), es por ello que se impone analizar su validez desde el prisma de la realidad económica y las figuras de elusión y evasión fiscal.

Por lo tanto, en el próximo punto nos referiremos a la planificación fiscal y la realidad económica, la elusión y la evasión.

II. La planificación fiscal, su interrelación con la interpretación de las normas tributarias y la elusión y la evasión

1. A modo de introducción

Nos referimos previamente a que la planificación fiscal tanto nacional como internacional, es una herramienta indispensable al momento de organizar una empresa y/o grupo económico en lo que tiene que ver a su componente tributario, al elegir la opción más conveniente, dentro de las varias que puedan existir.

También, cada vez que conceptualizamos a la planificación fiscal y sus diferentes instrumentos, figuras o institutos como alternativas a tener en cuenta, destacamos que su validez tiene que transcurrir por estrictas normas legales para no incurrir en ilícitos tributarios los que tienen consecuencias económicas, (intereses y multas importantes), o consecuencias penales (aplicación de las diferentes leyes que sancionan esos tipos de ilícitos como lo son la ley penal tributaria, la cambiaria o la ley de lavado de dinero).

Existen abundantes ejemplos en los que, ya sea por un error de interpretación, por seleccionar una planificación nociva o agresiva, por tener una conducta de evasión, etc., las herramientas elegidas para la planificación fiscal son puestas en “tela de juicio” y en muchos casos se cae en conductas culposas y/o dolosas cuyas consecuencias son las que citamos en el párrafo anterior *in fine*.

¿A qué aludimos cuando decimos ponerlas en “tela de juicio”? Nos referimos a que los instrumentos o herramientas elegidas en la planificación serán sometidos a rigurosos análisis para despejar cualquier incertidumbre que puedan generarse en relación a la legalidad de los mismos.

A este respecto, cobra importancia la aplicación del principio de interpretación y aplicación de las leyes tributarias contenido en el artículo 1° de la Ley 11683 y, en forma imprescindible y vital, el estudio del principio de la realidad económica contenido en el artículo 2° de la misma y su vinculación con las figuras de la elusión y la evasión fiscales.

2. Principio de interpretación y aplicación de las leyes

Si bien el propósito del presente capítulo es el análisis de la aplicación del principio de la realidad económica en las planificaciones fiscales y su interdependencia con las figuras de la evasión y la elusión, nos parece importante en este apartado, debido a su complementariedad como también a una introducción indispensable al tema, un breve y conciso estudio de las disposiciones contenidas en el artículo 1 de la LPT, comúnmente conocido como “Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes”.

Para efectuar una síntesis del contenido de la norma jurídica nos parece pragmático analizar por separado cada uno de los tres párrafos que presenta.

Primer Párrafo:

En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

En este primer párrafo se está poniendo de manifiesto que para la interpretación de las disposiciones tributarias son válidas tanto los métodos del derecho común como los derechos tributarios en particular, equiparando ambas modalidades ya que el objetivo es desentrañar “el sentido o alcance” tal como reza la norma.

La norma jurídica tributaria no presenta, desde el punto de vista estructural, carácter que la diferencie de cualquier otra norma jurídica, situación que no se encuentra alterada por la autonomía del Derecho Tributario o, por lo menos, al punto de erigir tal cuestión en un generador de compartimentos estancos¹⁰.

Como bien ha destacado la doctrina existe una suerte de “*homogeneidad sintáctica de las reglas del derecho positivo*”, para posicionar las diferencias en lo semántico¹¹.

Citaremos a continuación los métodos más comunes que se tienen en cuenta en el derecho tributario, efectuando una división entre los que podríamos decir que provienen del derecho en general y los que son del derecho tributario:

Métodos del derecho en general:

- Literal o gramatical: tiene en cuenta el alcance que no ofrece dudas de la palabra, su definición clara, su comprensión gramatical.
- Histórico: consiste en analizar todos aquellos elementos que se tuvieron en cuenta en el proceso formativo y sancionatorio de la ley, como lo son las exposiciones de motivos, las diferentes ponencias en las comisiones del Congreso, las discusiones en el recinto, es de carácter subjetivo, es decir repara en el anhelo y la intención de los legisladores (ratio legis).
- Lógico: (en su forma estricta) a distinción del anterior citado (en el que el papel principal lo desempeña el legislador), este método busca la interpretación de la norma a través de la intención, de la finalidad que tiene la norma jurídica (mens legis).
- Sistemático: Aquí se tiene en cuenta la armonía de todas las leyes que forman el derecho y que están en relación al problema que se está buscando desentrañar.

Métodos del Derecho Tributario:

- Significación Económica: En principio debemos aclarar que no nos estamos refiriendo al principio de realidad económica. Refiere a que los aspectos económicos deben ser visualizados teniendo en especial consideración esa naturaleza, posicionándose los conceptos y normas del derecho privado en un lugar supletorio, salvo, claro está, que el derecho tributario remita especialmente a ellos. Existe una aplicación priorita-

10 CORTI, Aristides, BUITRAGO, Ignacio J., CALVO, Rubén (1988) “La Estructura de la Norma Jurídica Tributaria” en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) “*Ley de Procedimiento Tributario Comentada*”, La Ley, Buenos Aires, Tit. I. Cap. I. Disposiciones Generales. Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes.

11 DE BARROS CARVALHO, Paulo (2002) Derecho Tributario, Ábaco, Buenos Aires, p. 107.

ria del sistema normativo tributario por sobre el sistema normativo privado¹².

- In dubio contra fiscum, in dubio pro fisco: los podríamos considerar como variantes del método lógico citado anteriormente, en su variante restrictiva, en el primero de los casos, queriendo significar que ante la duda se debe interpretar a favor del sujeto pasivo, y en su variante extensiva, en el segundo de los casos, volcando aquí el dilema a favor del Estado.
- Analogía: lo analizamos con el segundo párrafo de la norma.
- Realidad Económica: lo vemos como un apartado especial.

Segundo Párrafo:

No se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios.

Este segundo párrafo, al igual que el tercero son reformas introducidas por la Ley 27430¹³. Podemos decir que la analogía, como mecanismo para delimitar el sentido y alcance de una norma tributaria, consiste en recurrir a los conceptos de otro cuerpo legal que versa sobre un tema cuyo objetivo es afín al tema que se está buscando esclarecer.

No ha de confundirse la analogía con un método de interpretación. El presupuesto lógico para su utilización finca en la inexistencia de una norma que regule una situación, supuesto que fuerza a cubrir tal laguna con normas establecidas para supuestos distintos, seguramente semejantes pero distintos al fin¹⁴

Entendemos que el contenido del párrafo es claro, se prohíbe la integración analógica en el contexto de la interpretación, de incrementar el alcance en los hechos imposables, en las exenciones y en los ilícitos tributarios.

Recordemos que existe una antigua y dilatada discusión sobre la aplicación de este método¹⁵, poniendo esta norma claridad sobre el tema y haciéndose eco de la jurisprudencia que tenía como opinión pacífica la no utilización del método.

Tercer Párrafo

En todos los casos de aplicación de esta ley se deberá salvaguardar y garantizar el derecho del contribuyente a un tratamiento similar al dado a otros sujetos que posean su misma condición fiscal. Ese derecho importa el de conocer las opiniones emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, las que deberán ser publicadas de acuerdo con la reglamentación que a tales efectos dicte ese organismo. Estas opiniones solo serán vinculantes cuando ello esté expresamente previsto en esta ley o en su reglamentación.

12 BUITRAGO, Ignacio (2021) en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) “*Ley de Procedimiento Tributario Comentada*”, La Ley, Buenos Aires, Tit. I. Cap. I. Disposiciones Generales. Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes, quienes citan a KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo, (2000) “La interpretación de la ley y el derecho tributario”, en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) “*Ley de Procedimiento Tributario Comentada*”, La Ley, Buenos Aires, Tit. I. Cap. I. Disposiciones Generales. Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes.

13 Ley 27430, B.O. 29/12/2017, art. 174.

14 VILLEGAS, Héctor B. (2021): *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, La Ley, Buenos Aires, Tit. III, Cap. VIII, pto.17. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2020): *Manual de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Parte 2, Cap. V, A, Pto. 3. MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo, (1995) *Derecho Tributario General*, Depalma, Buenos Aires, pág. 55.

15 BUITRAGO, Ignacio (2021): Op. Cit., Tit. I, Cap. I, punto 5, primer párrafo.

Entendemos que el contenido del párrafo es comprensible y conciso, pudiendo destacar que es importante respecto del cumplimiento del principio de seguridad jurídica, tan cuestionado en estos días, y que tiene que ver principalmente en el conocimiento al que tiene derecho el sujeto pasivo (contribuyente), de conocer claramente cómo se vincula o relaciona con el sujeto activo (Estado), para poder decidir respecto de conductas en función de la información y opinión que de acuerdo a normativas administrativas vaya tomando conocimiento.

La cuestión ya había merecido tratamiento en el Código de Ética del personal de AFIP, en los siguientes términos:

*"El dictado de actos administrativos debidamente fundamentados, demostrando transparencia en las decisiones y comportamiento adoptados, sin restringir información a menos que una norma o el interés público lo exijan claramente;... f) el curso expedito de las solicitudes efectuadas, resolución de las apelaciones y respuesta a consultas precisas y oportunas"*¹⁶.

3. Principio de realidad económica

Tal vez sea este método el más apropiado para evaluar la consistencia legal de las planificaciones fiscales ya que permite comparar el negocio económico realizado por los particulares (*intentio facti*), con la estructura jurídica que le dieron al mismo (*intentio iuris*) y ver si se corresponden y están de acuerdo a disposiciones normativas.

Este principio está regulado en el artículo 2 de la LPT que estipula:

ARTICULO 2° - Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

Las raíces de este principio se remontan a la doctrina alemana de principios del siglo XX, cuando de la mano de Enno Becker y de la doctrina de la Corte Financiera, se incorporó a la Ordenanza Fiscal de 1919 una prescripción que señalaba que "al interpretar las leyes tributarias ha de tenerse en cuenta sus finalidades, su importancia económica y el des-entrevimiento de las circunstancias". El texto original de la ley 11.683 pero tan pronto como la reforma del Dec. Ley 14342/1946 (del 20/05/1946) fue incorporado¹⁷.

Como adelantamos, no nos encontramos frente a un método de interpretación sino ante un mecanismo previsto en la ley que permite –a partir de los hechos y su dimensión eco-

16 BUITRAGO, Ignacio (2021): Op. Cit., Tit. I, Cap. I, punto 5, primer párrafo.

17 LÓPEZ PARGA, Lucía (2021) en MATINATA, Jorge Saverio (dir) *Tratado de Derecho Tributario, procedimientos y administración tributaria*, Tomo I Tit. II, Cap. I, Pto.5.3. primer párrafo citando a CASAS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*, 1ª reimp., Ad-Hoc, Buenos Aires, 2005, p. 689.

nómica- valorar como debe producirse la imposición¹⁸. Su utilidad se revela en toda su potencia en el campo de la lucha contra el fraude fiscal¹⁹.

En la especie se conjugan tres elementos determinantes: a) los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (negocio económico real); b) la naturaleza del hecho imponible (descripción del hecho jurídico de contenido económico que capta alguna de las medidas de la capacidad contributiva) y c) las formas o estructuras jurídicas que manifiestamente el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes (formas o estructuras idóneas al negocio real, aplicación de la autonomía de la voluntad)²⁰.

Por lo tanto:

Si el negocio económico se somete a la forma o estructura idónea al negocio real, teniendo en cuenta la voluntad del contribuyente, se le atribuye la verdadera naturaleza del hecho imponible según el tributo que se esté determinando.

En cambio, si el negocio económico real, NO se somete a la forma o estructura idónea al negocio (negocio subyacente), aunque se haya tenido en cuenta la autonomía de la voluntad del sujeto pasivo, NO se toma en consideración la naturaleza del hecho imponible atribuido.

Dada la situación descripta ut supra, el intérprete encuadra el negocio económico real, en la forma o estructura idónea al mismo, atribuyendo el hecho imponible a ésta última condición que es considerada como la real.

Como vemos, debe someterse a un juego dialéctico la realidad económica subyacente y las figuras jurídicas empleadas, en el que la primera resultará determinante; las formas jurídicas pueden ser adecuadas o no y la mirada fiscal no se detendrá en ellas más que en un primer análisis, pues la situación de hecho que yace en el sustrato es la que indicará que forma será la tenida en consideración para la determinación tributaria²¹.

Hace ya muchas décadas, el profesor Jarach destacaba el alcance de las convenciones particulares y las implicancias que para el fisco tenían la intención empírica o intento facti y la voluntad de someter sus actos o negocios al régimen jurídico establecido en las leyes del Derecho Privado (intención jurídica o *intentio juris*). Nunca la voluntad creadora podía primar sobre el régimen tributario²².

Por lo expuesto, se aprecia que la dificultad que se presenta está en fijar la aplicación y el alcance del mismo ya que al expresar la norma bajo estudio el término “manifiestamente”, podría dar lugar a distintas interpretaciones, trayendo al análisis institutos del

18 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2020), *Manual de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires. Parte 2da. Cap. V, A, pto. 1.3.

19 VILLEGAS, Héctor B. (2021) Op. Cit. Tit. III, Cap. VIII, pto 16.2.2, inc f., 2º párrafo.

20 Código Civil y Comercial, artículos 958, 959, 960, 2651.

21 BUTRAGO, Ignacio (2021) Op. Cit. Tit. I. Cap. I. El Principio de Realidad Económica, Pto. , 2do y 3er párrafos.

22 JARACH, Dino (2013), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* Abeledo Perrot Buenos Aires: Parte VI, Cap. IV Pto 4, 3er y 4to. Párrafos.

derecho privado como lo son el abuso del derecho²³ y la autonomía de la voluntad²⁴.

Para continuar con el estudio de este principio, y en función de su estrecha vinculación con los fenómenos de elusión y evasión fiscal, nos referiremos seguidamente a estas últimas figuras para luego retomar el tema desde una perspectiva jurisprudencial.

4. Elusión y evasión

A. Elusión fiscal

Este tema es el que más conectado se encuentra con el análisis de la aplicación de la "realidad económica", ya que la utilización de formas y estructuras jurídicas que los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias emplean para sus actividades económicas, muchas veces transitan por zonas grises respecto de su ajuste a la ley, siendo la interpretación de la realidad económica el mejor método que puede despejar dudas.

Intentando una aproximación conceptual puede afirmarse que consiste en acciones efectuadas por los contribuyentes para reducir la carga tributaria. El conflicto aparece cuando se pretende trazar una línea divisoria entre las conductas permitidas de las que no lo son, implicando estas últimas, en algunos supuestos, un ilícito penal.

No existe acuerdo doctrinal en el tema y la casuística es inagotable.

En cuanto a la elusión como fenómeno, referenciamos en primer lugar a García Vizcaíno²⁵ quien explica, al comparar distintas estructuras tributarias utilizadas por los contribuyentes, -aclarando que "la realidad económica es un elemento esencial como criterio distintivo"- , que la elusión tributaria responde a una "conducta antijurídica consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes". Para esta autora es una forma de evasión, que encuadra en los tipos infraccionales previstos en los arts 46 y 47, inc. "e" de la ley 11.683, sin descartar, en su caso la configuración de un delito previsto en la Ley Penal Tributaria²⁶.

Además aporta medulosos contenidos relativos a la situación imperante en los Estados Unidos, los Estados del Commonwealth y Europa continental, en cuanto a legislación y jurisprudencia, incluyendo la visión de calificados autores, tanto nacionales (Navarrine, Tarsitano, García Belsunce) como extranjeros (Hensel, Amatucci, Vogel, Kruse, Schik, entre otros)²⁷.

Tarsitano propone el siguiente concepto (destacando dos diferencias con las Jornadas de Isla Margarita que se detalla en el apartado C) de más abajo²⁸:

23 CCyC, art. 10.

24 CCyC, arts. 958, 959, 960 y 2651.

25 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2007), *Derecho Tributario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, Tomo I, Cap. V, pág. 273 (2007).

26 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2007) Op. Cit. Tomo I, Cap. V, págs. 272 y 273 (2007), alude a -la simple utilización no culpable (ni culposa ni dolosa), de formas jurídicas manifiestamente inadecuadas a la realidad económica, -a la utilización culposa de formas jurídicas manifiestamente inadecuadas a la realidad económica, a la -elusión tributaria y a la economía de opción".

27 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2007) Op. Cit. Tomo I, Cap. V, págs. 272 a 283 (2007). Ver notas 32 a 48 de la edición 2014.

28 TARSITANO, Alberto (2021) en Bertazza, Humberto (2021) (dir.) *Ley de Procedimiento Tributario Comentada*, La Ley, Buenos Aires Tit. IV, Apéndice, ap. II, punto 8, 7mo párrafo

"La elusión es un comportamiento ilícito del obligado tributario, que incumple la ley por medio uno o más negocios jurídicos coligados, cuya causa típica demuestra que ha verificado el hecho imponible".

En su estudio respecto del alcance legal de los mecanismos antielusivos, cita ponencias de importante contenido analítico, de las cuales nos parece referenciar las siguientes: A) Hensel, Albert, *Derecho tributario*, Nova Tesis, Rosario-Argentina, 2004, nota 182, p. 225. Comprueba que:

*"la aspiración siempre íntimamente ligada a la vida económica de obtener resultados económicos con la mayor disminución posible de desventajas económicas... da ocasión de evitar el hecho generador legal, si el mismo resultado económico puede ser alcanzado también por vías laterales o por vías indirectas"*²⁹.

Para el profesor de Koningsberg, B) la elusión impide el surgimiento de la pretensión tributaria evitando el hecho generador legal. La intención de evitar el impuesto, en los casos genuinos de elusión, habla siempre a favor de la seriedad del negocio elusivo; este, y no el negocio normal puesto por el legislador como hecho generador, quieren efectivamente las partes, C) Cercana a la tesis de este trabajo está la definición propuesta por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), en las XXIV Jornadas celebradas en la Isla de Margarita-Nueva Esparta (Venezuela, 2008)

*"La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el supuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario"*³⁰.

Distinto acontece si el contribuyente aprovecha las oscuridades o lagunas de la ley para dedicarse a empresas rentables que le producen disminución en su carga fiscal sin que nada se le pueda objetar legalmente; se ha colocado en una hipótesis de "economía de opción" o "evitación", válida y hasta explicable, puesto que ninguna norma legal puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios de manera tal de pagar menos tributos. Pero si existe el aprovechamiento de una regulación legal quizá no muy eficiente o demasiado liberal, y dicha norma deficiente es utilizada para alterar la realidad mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica, estamos ante la llamada "elusión fiscal", que en modo alguno puede considerarse como evasión legal, dado que se trata de una conducta ilegal³¹.

No está de más recordar que la Corte Suprema ha fijado como punto de partida que no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal³².

29 Hensel fue una víctima de la persecución nazi. Cuenta Griziotti en el prefacio a su obra *Derecho tributario*: "Habiéndose desencadenado en Alemania la persecución contra los hebreos, no se lo quiso dejar en una universidad de frontera". Él tenía una pequeña cuota de sangre hebrea, porque la abuela paterna era la hermana Fanny del gran músico Félix Mendelsohn. Por tanto, había sido suspendido de la enseñanza". Koningsberg fue la ciudad donde nació y enseñó Immanuel Kant. Luego de la Segunda Guerra Mundial fue anexada a la Unión Soviética. Hoy es parte de Rusia, 30 TARSITANO Alberto en BERTAZZA (2021), Op. Cit. Tit. IV, Apéndice, ap. II, punto 8, 7mo. Párrafo.

31 VILLEGAS, Héctor B.(2021), Op. Cit. Tit. III, Cap. XIV, apartado II, punto 3.2., inc. b, 3er y 4to párrafos.

32 Fallos 308:215, "Cafés Chocolates Águila y Productos Saint Hnos.", sent. del 04/03/1986, consid. 11.

En definitiva, se trata de trazar una línea divisoria entre la evasión tributaria por abuso en las formas (o "elusión tributaria") con la "economía de opción" o "evitación" mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima. No puede excluirse, como una petición de principios, que el contribuyente no pueda recurrir a negocios que estén configurados de modo de obtener la máxima ventaja fiscal; lo que no puede incurrirse es en manipulación del hecho imponible, mediante su recubrimiento formal inadecuado³³.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) está trabajando en la actualización del Manual sobre el Control de la Planeación Internacional³⁴, que tiene como objetivo "brindar a las administraciones tributarias una herramienta que permita capacitar nuevos funcionarios de unidades dedicadas al control de operaciones internacionales y fortalecer el conocimiento de aquellos que se desempeñan en las mismas. Asimismo, es nuestra intención que el Manual se convierta en material de apoyo para estudiantes de todo el mundo, interesados en aprender sobre esta materia" -palabras de su Director de Cooperación y Tributación Internacional Isaác Gonzalo Arias Esteban-. En el capítulo 2 destinado al análisis de la planificación tributaria internacional, aborda con frecuencia la cuestión de la elusión fiscal; transcribimos a continuación conceptos referenciales del citado capítulo en relación al tema que estamos analizando:

*"El propósito de ahorrar impuestos puede lograrse mediante actos legítimos o mediante actitudes ilícitas (evasión o elusión) del contribuyente. Por ello, sólo cuando se realicen los actos jurídicos pretendidos por el contribuyente o cuando se verifique su omisión en la constitución de los hechos, a través del lenguaje competente de las normas, la Administración Tributaria podrá analizar su licitud (economía fiscal legítima) o ilicitud y determinar si hubo evasión fiscal, elusión fiscal o un negocio indirecto legítimo y válido que permita una economía fiscal lícita"*³⁵.

*"Ciertamente, puede existir una planeación tributaria de contenido ilegal, ya que la finalidad de ahorrar impuestos puede conseguirse tanto con actos legítimos como con actitudes ilegales (evasión o elusión) del contribuyente. Por ello, sólo cuando se realicen los actos jurídicos pretendidos por el contribuyente o cuando se verifique su omisión en la constitución de los hechos, a través del lenguaje competente, la Administración Tributaria podrá controlar la operación para determinar su licitud (economía fiscal legítima) o ilicitud y determinar si hubo: (i) evasión fiscal, (ii) elusión fiscal, (iii) simulación o (iv) una operación indirecta legítima y válida que persigue una economía fiscal lícita (elusión fiscal)"*³⁶.

Por último, mencionamos que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), desarrolló el programa Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, (BEPS, en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*) que cuenta con acciones tendientes a combatir la elusión y evasión tributaria³⁷.

33 VILLEGAS, Héctor B. (2021), Op. Cit. Tit. III, Cap. XIV, apartado II, punto 3.3., 6to y 7mo párrafos. Con cita de Araújo Falção, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1964, págs. 47-48

34 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2022): Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional. Tomado de <https://www.ciat.org/publicaciones/>, fecha de consulta 10/05/2023

35 TAVEIRA TORRES, Heleno en CIAT (2022), Op. Cit. capítulo 2, Planificación Tributaria Internacional, pág. 9, 5to párrafo.

36 TAVEIRA TORRES, Heleno en CIAT (2022), OP. Cit. capítulo 2, ap. 2.1., pág. 11, 7mo. Párrafo.

37 En sitio web www.oecd.org ver link, BEPS.

Considera Jarach, al vincular la interpretación con la elusión que:

*"El problema que se plantea —y que podemos anticipar— no tiene una solución definitiva, consiste en la oposición entre el principio de la soberanía de la voluntad individual por un lado y el de la igualdad sustancial de las obligaciones tributarias en los casos de realizarse un mismo hecho imponible, en un caso según la intención empírica y en el otro según la intención jurídica de la voluntad individual"*³⁸

Aporta una solución al tema en los siguientes términos:

*"Otra solución es la nuestra que reconoce antecedentes en la doctrina desarrollada en Alemania alrededor del ordenamiento tributario ya mencionado. Esta solución consiste en considerar la elusión tributaria como un caso de aplicación de la "consideración económica" en virtud de la cual en los hechos imponibles creados por la voluntad negocial de los particulares, es decisiva la intención empírica y no la intención jurídica. Por consiguiente, la elección que las partes pueden buscar respecto del régimen fiscal al que quieren someter sus operaciones económicas es irrelevante, puesto que lo que interesa para la aplicación del impuesto es la operación económica que se ha realizado y no las formas"*³⁹.

Jarach cita a Blumenstein quien opina que la anormalidad de las formas jurídicas elegidas por las partes no resulta determinante y que puede corresponder a razones objetivas. Aduce que bien pueden existir razones (no vinculadas a razones fiscales) que induzcan a las partes a emplear una forma determinada, pues quizás no podrían alcanzarse objetivos buscados sin esas inusuales formas⁴⁰.

Sigue opinando Jarach, al tratar sobre las consecuencias para la interpretación de las leyes impositivas, en particular sobre distinción entre voluntad empírica y voluntad del negocio para extraer una conclusión que estima fundamental y que finca en afirmar la inexistencia de verdaderas lagunas legales. Para el maestro, lo que la ley no incluye expresamente en el tributo, sencillamente no existe⁴¹.

Soler pone el acento en la correspondencia del contenido económico del negocio con lo acordado por las partes en forma genuina. Lo eventualmente inusual de la figura no implica ilicitud, en tanto sea admisible desde el punto de vista jurídico. Distinto acontece cuando esa correspondencia no existe, por diferir el acto jurídico real de la forma utilizada, que deviene un mero ropaje que oculta una simulación. Esta situación debe ser corregida, como modo de erradicar el abuso incurrido⁴².

Soler cita también la opinión de Giuliani Fonrouge quien expresa:

"que la sola circunstancia de que el contribuyente recurra a formas o estructuras jurídicas en manifiesta discordancia con la que normalmente se usarían en el caso

38 JARACH, Dino (2013) Op. Cit. Parte VI, Cap. IV, punto 6, segundo párrafo

39 JARACH, Dino (2013) Op. Cit. Parte VI, Cap. IV, Punto 6, 4to y 5to párrafos.

40 JARACH, Dino (1943), *El Hecho Imponible* Revista Jurisprudencia Argentina Buenos Aires páginas 119 y 120.

41 JARACH, Dino (1943), Op. Cit. pág. 127.

42 SOLER, Osvaldo (2014), *Tratado de Derecho Tributario* La Ley Buenos Aires. Tomo I, Parte II, Cap. VIII, Apartado I, punto 6.1., 18vo y 19no párrafos.

*dado para disminuir la carga fiscal, no constituye acto punible*⁴³

Y concluye Soler diciendo:

*"Por nuestra parte agregamos que, atendiendo a lo consagrado expresamente por nuestra Constitución Nacional en su art. 19 "in fine", ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe"*⁴⁴.

B. Evasión fiscal

Respecto de la evasión fiscal, no hay duda que nos encontramos frente a un fenómeno de características ilícitas –incluso, eventualmente, delictivas– y que, en el caso que se cometa este delito, implica sin duda, sanciones legales que pueden consistir en elevadas multas o penas de prisión.

Si bien, más adelante brindaremos conceptos de prestigiosos tratadistas, aportaremos diciendo que existe evasión fiscal cuando el responsable del cumplimiento de la ley tributaria hace caso omiso de la misma, en todo o en parte, teniendo un proceder contrario a las normas y un comportamiento engañoso, simulado, malicioso, en relación a la legislación que debe cumplir.

Enseña Villegas:

*"evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legal"*⁴⁵.

Luego analiza el concepto desagregándolo y señalando los siguientes tópicos:

- 1) *No es necesario una disminución total o absoluta del monto a pagar, una mera disminución ya configura evasión.*
- 2) *La evasión tributaria adquiere su verdadera dimensión a la luz de una legislación tributaria concreta y determinada. Las regulaciones de los distintos países obviamente pueden variar, aun cuando se presenten caracteres generales constantes.*
- 3) *La evasión solo puede producirse por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Personajes tales como los sujetos incididos o quienes deban resarcir al sujeto pasivo no pueden encuadrar en la evasión.*
- 4) *Si bien distingue los conceptos de "evasión fiscal" y "fraude fiscal", a ambos le atribuye condición ilícita, siendo suficiente la culpa que la mera omisión contiene. Lo determinante resulta ser la disminución del ingreso fiscal en perjuicio del Erario.*
- 5) *No existe la figura de la "evasión legal del tributo"; la "elusión fiscal" es siempre anti-jurídica*⁴⁶.

Teniendo en cuenta la opinión de Soler, el concepto de evasión es:

43 SOLER, Osvaldo (2014), Op. Cit. Tomo I, Parte II, Cap. VIII, Apartado I, punto 6.1., 17mo párrafo.

44 SOLER, Osvaldo (2014), Op. Cit. Tomo I, Parte II, Cap. VIII, Apartado I, Punto 6.1., 17mo. Párrafo, la cita a Giuliani Fonrouge, Carlos es Derecho Financiero, (1987), Tomo II pág. 694.

45 VILLEGAS, Héctor B. (2021), Op. Cit. Tit. III, Cap. XIV, apartado II, punto 3.1. primer párrafo.

46 VILLEGAS, Héctor B. (2021), Op. Cit. Tit. III., Cap. XIV, apartado II, punto 3.1., segundo párrafo.

"La modalidad más típica de los delitos tributarios de daño es la llamada "evasión", consistente en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias acompañado de maniobras ardidosas o engañosas tendientes a impedir que el fisco detecte el daño sufrido".⁴⁷

Luego, al seguir analizando el fenómeno de la evasión y sus elementos constitutivos da su parecer respecto de la figura del "ardid" explicando que la esencia de esa situación es la puesta en escena que se realiza, donde una situación falsa es presentada como verdadera. Existe una inducción a hacer creer que existe una situación cuando ello no es cierto; para ello pueden utilizarse palabras, gestos o silencios⁴⁸.

Jarach, en el capítulo segundo de su obra "El Hecho Imponible", donde aborda el tema del hecho imponible y la autonomía dogmática del derecho tributario sustantivo, en el punto 14 del citado capítulo, continuando con el análisis comparativo del derecho tributario con el derecho civil, en la nota 181, expone:

"Llamamos evasión fiscal al fenómeno jurídico que consiste en que el contribuyente evita un impuesto aunque sustancialmente se verifique para él el hecho imponible; este fenómeno jurídico tiene un nombre exacto en el idioma alemán (Steuerumgehung) y en el idioma inglés (tax avoidance). Ni en francés, ni en italiano, ni en castellano existe una palabra análoga, que permita distinguir este fenómeno eminentemente jurídico de los fenómenos de evasión fiscal que constituye un ilícito, es decir una violación de la ley tributaria y que en inglés se llama precisamente tax evasion"⁴⁹.

5. Jurisprudencia

Expresamos en varias oportunidades en el presente trabajo que las planificaciones fiscales, su correcto encuadre respecto de la actividad económica, la interpretación de tales vinculaciones a la luz de la realidad económica y su relación con los fenómenos de elusión y evasión fiscal, nos hace transitar continuamente por zonas grises cuya apreciación puede diferir de acuerdo a quien sea que realice el análisis.

Es por ello que nos parece importante tener en cuenta que decidió la Justicia ante los diferentes planteos que se efectuaron. Obviamente que en ese campo resulta trascendental lo decidido por la máxima instancia, esto es, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, aunque, como veremos, no ha de descartarse lo dicho por otros tribunales. Desde muy larga data la Corte utilizó conceptos que referían a cuestiones ciertamente vinculadas con el principio de realidad económica, pero el *leading case* en la materia fue, sin hesitación, lo resuelto en "Parke Davis"⁵⁰.

Las modulaciones que el precedente indicado tuvo posteriormente pasaron por los siguientes aspectos:

- 1) En principio dejar en claro que tanto pueden sostener el principio de realidad económica los fiscos como los contribuyentes⁵¹.

47 SOLER, Osvaldo (2014), Op. Cit. Tomo II, Parte VII, Cap. XXXV, Apartado 2.1., primer párrafo.

48 SOLER, Osvaldo (2014), Op. Cit. Tomo II, Parte VII, Cap. XXXV, Apartado 2.1. décimo octavo párrafo.

49 JARACH, Dino (1943), Op. Cit. pág. 105.

50 Fallos 286:97, sent. del 31/07/1973. Conf. CORTI, Aristides Horacio M., "El caso Kellogg" y el restablecimiento de la Doctrina "Parke Davis", LL 1985-B-414.

51 Fallos 307:118, "Kellogg Co. Argentina", sent. del 26/02/1985. Sobre todo su Considerando 12.

- 2) Quien considere que las formas del negocio económico no se ajustan a la realidad del mismo deberá probar y argumentar tal circunstancia, no es suficiente con citar el principio como fundamento para impugnar la estructura elegida⁵².
- 3) El principio de legalidad o reserva de ley prevalece sobre la interpretación en función de la realidad económica, únicamente cuando se haya probado la simulación o el fraude, se podrá invocar esta última⁵³.
- 4) De lo contrario se iría en contra de la seguridad jurídica y del citado principio de legalidad
- 5) Cobra importancia la Teoría de la Penetración, pudiendo ver que hay detrás de una forma por sobre lo que a priori se aprecia en la “superficie” (correr el “velo societario”).

III. La planificación fiscal y la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.)

En virtud del dictado por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de la Resolución General N° 5306. Régimen de información complementario de operaciones internacionales⁵⁴ que viene a sustituir la cuestionada R.G. (AFIP) 4838. Régimen de información de planificaciones fiscales tributarias⁵⁵ informamos algunos lineamientos de la nueva Resolución General y mencionamos diferencias con el régimen de la objetada y sustituida Resolución General, agregando además, opiniones de la doctrina y jurisprudencia que llevaron a que la RG 4838 sea reemplazada.

1. La Resolución General 5306. Diferencias sustanciales con la anterior RG 4838

Con fecha 22 de diciembre de 2022 se dictó por la A.F.I.P., en uso de sus facultades de reglamentación, la R.G. (AFIP) que lleva el N° 5306, considerando:

“Que la integración de las economías a nivel global, la expansión del comercio digital y la libre circulación de capitales han favorecido la realización por parte de los contribuyentes de operaciones entre diferentes jurisdicciones. Que es sabido que existen diferencias en los niveles de imposición fiscal de acuerdo a los objetivos y necesidades planteados por cada jurisdicción. Que las operaciones internacionales involucran distintos sistemas tributarios que, en algunos casos, permitirían minimizar la carga tributaria”⁵⁶.

Las principales disposiciones son las que siguen:

Establecer un régimen de información complementario de operaciones internacionales (RICOI) que más adelante describe. La anterior RG se refería a información de planificaciones fiscales, definiendo además el alcance y concepto de las mismas.

52 Cam. Nac. Apel. En lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Representaciones Artísticas EAPE S.A.”, sent. del 30/04/2007.

53 Fallos 319:3208 “Autolatina Argentina S.A.”, sent. del 27/12/1996. Ver el breve pero contundente Considerado 20 del voto que concitó la mayoría. Este precedente resulta estructural en el dictamen emitido por la Procuración General de la Nación el 29/06/2017 –punto VIII–, que la Corte haría suyo en la sentencia del 26/12/2019 dictada en CAF 39109/2014//3/RH2, “Transportadora de Energía SA” –no publicado en Fallos–.

54 R.G. 5306 (AFIP) B.O. 27/12/2022. RESOG-2022-5306-E-AFIP-AFIP. PROCEDIMIENTO

55 R.G. 4838 (AFIP) B.O. 20/10/2020

56 Considerandos R.G. (AFIP) 5306

Están obligados por este régimen los sujetos comprendidos en los incisos a), b), c) y d) del primer párrafo del artículo 53 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, respecto de las personas jurídicas, por operaciones internacionales cuyo detalle obra en la nueva RG 5306⁵⁷ y cuando se efectúen con sujetos vinculados que también se detallan en la nueva Resolución⁵⁸. En la anterior Resolución incluía como sujetos a los asesores fiscales, y si éstos se amparaban en el secreto profesional debían comunicárselo al contribuyente quien podía liberarlos del mismo a estos efectos.

- El art. 4 de la RG 5306 establece el contenido de la información a suministrar en los siguientes términos:

“El sujeto obligado deberá suministrar la siguiente información por cada operación internacional sujeta a reporte:

1. Operaciones Internacionales: se deberá seleccionar la o las opciones que correspondan, de conformidad con el artículo 3° de la presente, vinculando cada una de ellas con el o los sujetos mencionados en el punto siguiente.

2. Datos identificatorios de los sujetos que intervinieron en las operaciones internacionales: En caso de corresponder, se deberá proporcionar el nombre completo o denominación de la contraparte interviniente en la o las operaciones (por ejemplo, datos del contratista, sociedad del exterior, entidad financiera o no financiera, etc), CUIT/CUIL/CDI/ NIF, domicilio, país de residencia fiscal y/o jurisdicciones involucradas en la operación”.

La anterior Resolución establecía:

“El sujeto obligado a informar deberá “describir en forma acabada la planificación fiscal en cuestión y la manera en que resulta una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de alguna de las partes comprendidas en dicha planificación o de un tercero. Se entenderá que el deber de informar establecido en el párrafo anterior habrá sido cumplido cuando se suministre una descripción completa de los hechos relevantes, de los detalles relativos a las partes involucradas y de cada elemento o transacción relevante de la planificación fiscal. La obligación de información comprenderá asimismo un análisis pormenorizado de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, incluso de la normativa extranjera”⁵⁹.

2. Algunas opiniones de la doctrina respecto de la normativa de la derogada RG 4838

Nos parece importante citar opiniones de destacada doctrina y fallos de la Justicia que llevaron a sustituir la RG 4838 y reemplazarla por la RG 5306. Fundamentalmente en lo que tiene que ver con la aplicación del principio constitucional de legalidad, tan importante en un ordenamiento tributario:

Teresa Gómez luego de efectuar un análisis de los tópicos de la norma citada, concluye con los siguientes interrogantes:

⁵⁷ R.G.(AFIP) 5306, art. 3

⁵⁸ R.G.(AFIP) 5306, art. 2

⁵⁹ R.G. (AFIP) 4838 art. 11

“¿Sumatoria de errores? ¿Desacertada redacción? ¿Desconocimiento del derecho tributario sustantivo? ¿Ausencia de ley que permita imponer estas obligaciones? ¿Violación del secreto profesional? ¿Imposición de sanciones sin ley? ¿Nominación de sujetos a fiscalizar? ¿Ausencia de análisis de la realidad? ¿Inversión del principio de comodidad? ¿Argumentando la opacidad fiscal? Estos son solo algunos de los interrogantes que surgen de la lectura de la R.G. (AFIP) 4838⁶⁰.

Agrega que analizaron la violación del secreto profesional que sufren los “asesores fiscales (contadores y abogados), para lo cual reproduce las palabras contenidas en un considerando de la Cámara Federal de Comercio Rivadavia.

“Por lo tanto, los agravios relacionados con la inexistente vulneración del secreto profesional no aparecen suficientemente desvirtuados considerando el sistema previsto en la resolución, que prevé una simple notificación al contribuyente y posterior incorporación en el sistema de la novedad a través de la ‘Solapa’ de ‘Secreto profesional’, pues esta mera actividad -que ya deja de ser privada pues deberá ser incorporada al sitio web- importa por sí misma, una invasión en la información confidencial existente entre el asesor fiscal y su cliente”⁶¹.

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, en información a sus matriculados y a la sociedad en general manifiesta:

“...la implementación del Régimen Informativo que se cuestiona pretende imponer una carga pública a un sujeto ajeno a la relación jurídico-tributaria como lo es el asesor fiscal, mediante una norma de inferior jerarquía a la ley.”

Y más adelante agrega:

“No es menor colocar en cabeza de los llamados asesores fiscales un régimen de información que importa violentar el derecho a la intimidad de raigambre constitucional, así como también las leyes-en cada jurisdicción- protegen el secreto profesional”⁶².

La Tax Justice Network, en noticia dada a conocer por Infobae⁶³, apoya la normativa de la AFIP a través de un artículo publicado por el abogado argentino Andrés Knobel, quien sostuvo que “la Argentina como el resto del mundo deberán seguir enfrentándose contra el daño infligido por el secreto profesional”

En general la doctrina, las organizaciones profesionales, las cámaras empresariales, rechazaron la iniciativa de la Administración fiscal, luego, también, el rechazo fue evidenciado en los fallos de la justicia.

60 GÓMEZ, Teresa (2021) “El error de implantar legislación foránea desconociendo la realidad nacional. RG AFIP 4838”, en Revista Doctrina Penal Tributaria y Económica, ERREPAR, Setiembre 2021, punto III, primer párrafo

61 GÓMEZ, Teresa (2021), Op. Cit., punto III, último párrafo.

62 Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la Provincia de Bs. As. (2020) *Derogación de la RG AFIP 4838/2020: Continuaremos nuestro reclamo*. Tomado de: www.cpba.com/noticias-consejo/item/11154, fecha de consulta: 21/12/2020

Infobae (2021) *En medio de la disputa con los contadores, AFIP recibió el apoyo de una ONG británica sobre “justicia fiscal”* tomado de: www.infobae.com/economía/2021/01/25/25/01/2021XXXXXXXXXXXXXX

Pensamos que los principios constitucionales, como lo son el de legalidad, el de seguridad jurídica, el secreto profesional, que se han puesto en juego en la derogada resolución general, deben de aplicarse como postulados rectores en salvaguarda de la estabilidad jurídica, sobre todo, teniendo en cuenta que la Administración Fiscal detenta todas las posibilidades de obtener la información solicitada en la derogada resolución a través de las facultades que le otorga la Ley de Procedimiento Fiscal

3. Jurisprudencia

La corta vigencia del régimen derogado produjo una cantidad importante de conflictos judiciales, donde se fueron sumando las medidas cautelares que suspendían su aplicación, a instancias –por regla general– de las entidades colegiales de la profesión en Ciencias Económicas. Tras ello, las sentencias de primera instancia fueron apareciendo, resultando críticas que las implicancias que el régimen tenía sobre el secreto profesional. Tras ello, las Cámaras Federales que tocó intervenir en instancia de apelación fueron ratificando tal proceder⁶⁴.

IV. Conclusiones

La declaración jurada importa para el contribuyente asumir una posición frente al fisco, con vitales consecuencias en su futuro; no existe margen alguno para el declarante, a la hora de establecer que hechos imponderables se incorporan o no a la declaración, desde que ello se encuentra preestablecido.

No obstante, una mirada más general de ese proceso permite advertir que la autodeterminación se inserta en un proceso más amplio, que engloba desde la decisión misma de emprender una actividad económica fiscalmente relevante, que pasa con su concreción práctica y que concluye en la declaración jurada, donde se reflejarán los hechos imponderables conforme hayan sido previamente diseñados y efectivamente cumplidos.

La planificación fiscal tributaria forma parte esencial del diseño aludido.

Es en este contexto donde la corrección de la declaración jurada es puesta a prueba y por ello resulta necesario posar la mirada en esa actividad global del contribuyente, en las consecuencias que puede acarrear las decisiones que allí se tomen y en la labor estatal, al momento de desplegar su función fiscalizadora.

Es por ello que hay que analizar ese proceso decisorio de construcción del plan fiscal en interrelación con las figuras de elusión y evasión que pueden salir a la luz al interpretar la actividad económica desplegada desde el punto de vista de su “realidad” y con los métodos que el derecho, en especial el tributario, pone al alcance del interprete, sea éste el Fisco o el Contribuyente.

64 Cám. Fed. De Apelaciones de Mendoza, Sala A, “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de San Luis c. AFIP”, sent. del 30/09/2022; Cám. Fed. De Apelaciones de Comodoro Rivadavia, “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Tierra del Fuego c. AFIP”, sent. del 05/07/2022. La Corte Suprema de Justicia de la Nación no llegó a pronunciarse sobre el particular.

Referencias Bibliográficas

- Libros

- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2020): *Manual de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2017): *Derecho Tributario*, Lexis Nexis, Buenos Aires
- HENSEL, Albert, (2004) *Derecho tributario*, Nova Tesis, Rosario-Argentina
- JARACH, Dino (2013), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* Abeledo Perrot, Buenos Aires
- JARACH, Dino (1943), *El Hecho Imponible* Revista Jurisprudencia Argentina Buenos Aires
- RIVEIRO, Ricardo Enrique (2001), *Paraísos Fiscales, aspectos tributarios y societarios*, Integra Internacional, Buenos Aires
- SOLER, Osvaldo (2014), *Tratado de Derecho Tributario* La Ley Buenos Aires.
- VILLEGAS, Héctor B. (2021): *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, La Ley, Buenos Aires

- Capítulos de libros

- BUITRAGO, Ignacio (2021) en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) *"Ley de Procedimiento Tributario Comentada"*, La Ley, Buenos Aires
- CORTI, Arístides, BUITRAGO, Ignacio J., CALVO, Rubén (1988) "La Estructura de la Norma Jurídica Tributaria" en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) *"Ley de Procedimiento Tributario Comentada"*, La Ley, Buenos Aires,
- DE BARROS CARVALHO, Paulo (2002) *Derecho Tributario*, Ábaco, Buenos Aires,
- KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo, (2000) "La interpretación de la ley y el derecho tributario", en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) *"Ley de Procedimiento Tributario Comentada"*, La Ley, Buenos Aires,
- LÓPEZ PARGA, Lucía (2021) en MATINATA, Jorge Saverio (dir) *Tratado de Derecho Tributario, procedimientos y administración tributaria*
- TARSITANO, Alberto (2021) en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) *"Ley de Procedimiento Tributario Comentada"*, La Ley, Buenos Aires
- TÖRRES, Heleno Taveira (2022) "2 La Planeación Internacional" en *Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional C.I.A.T.* <https://www.ciat.org/publicaciones/>

- Artículos de revistas científicas

- GÓMEZ, Teresa (2021) "El error de implantar legislación foránea desconociendo la realidad nacional. RG AFIP 4838", en Revista Doctrina Penal Tributaria y Económica, ERREPAR, Setiembre 2021, punto III, primer párrafo

- Documentos de fuentes electrónicas

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2022): Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional. Tomado de <https://www.ciat.org/publicaciones/>, fecha de consulta 10/05/2023
- Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la Provincia de Bs. As. (2020) *Derogación de la RG AFIP 4838/2020: Continuaremos nuestro reclamo*. Tomado de: www.cpba.com/noticias-consejo/item/11154, fecha de consulta: 21/12/2020
- Infobae (2021) *En medio de la disputa con los contadores, AFIP recibió el apoyo de una ONG británica sobre "justicia fiscal"* tomado de: www.infobae.com/economía/2021/01/25/25/01/2021

LAS OPERACIONES FINANCIERAS Y SU GRAVABILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA

FINANCIAL OPERATIONS AND THEIR TAXABILITY IN THE GROSS INCOME TAX OF THE PROVINCE OF CÓRDOBA

Cr. Perlati, Sebastián F.¹

Cr. Michelini, Pablo A²

RESUMEN:

Con motivo del actual contexto económico del país (alta inflación, elevado tipo de cambio, entre otras variables macroeconómicas), las personas humanas o jurídicas en forma cada vez más frecuente, vienen desarrollando o ejecutando acciones de inversión en distintos instrumentos financieros, como una medida alternativa ágil que les permite diversificar su patrimonio -incrementando el potencial de valorización del mismo o minimizando el riesgo de invertir en un único activo financiero- y, a la vez, como herramienta que les otorga protección inflacionaria e inmediata liquidez en algunos casos. Por tales motivos, a través del presente escrito se procederá a contextualizar en la tipificación del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Córdoba, la gravabilidad de las operaciones financieras y, en su caso, se establecerá el alcance y/o sujeción para cada tipo de operación como una actividad económica en el ámbito del referido tributo.

SUMMARY

Due to current economic context of the country (high inflation, high exchange rate, among other macroeconomic variables), individuals or legal entities are increasingly developing or

1 Contador Público (UNC). Profesor de grado, posgrado y diplomaturas en materia tributaria. Director e Investigador de distintos Proyectos de Investigación en la UNC y UBP. Autor de libros y publicaciones de la especialidad tributaria y conferencista. Co-Director de la Revista Académica "Derecho Tributario, Contabilidad y Auditoría" (UBP). Director de Asesoría Fiscal de Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba. Representante de la Provincia de Córdoba en la Comisión Federal de Impuestos y en la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. Las operaciones financieras y su gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. SecyT (UNC). sperlati@gmail.com Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-1241-0134>.

2 Contador Público (UNC). Especialista en Tributación (Facultad de Ciencias Económicas. UNC). Profesor de grado y posgrado en materia tributaria. Director en distintos Proyectos de Investigación en la UNC. Autor de libros y publicaciones de la especialidad y conferencista. Socio del estudio Carrer, Michelini y Soria. Las operaciones financieras y su gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. SecyT (UNC). pabloalfredomichelini@gmail.com Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-9837-0446>

executing investment actions in different financial instruments, such as an agile alternative measure that allows them diversifying their assets -increasing their potential for appreciation or minimizing the risk of investing in a single financial asset- and, at the same time, as a tool that provides them with inflationary protection and immediate liquidity in some cases. For these reasons, throughout this document, taxability of financial operations will be contextualized in the classification of the taxable event in the Turnover Tax of the Province of Córdoba and, where appropriate, the scope and/or taxability will be established for each type of operation as an economic activity within the scope of the aforementioned tax.

PALABRAS CLAVE: Operaciones Financieras en IIBB - Gravabilidad de las Operaciones Financieras en Ingresos Brutos - Ingresos Brutos y las Operaciones Financieras - Incidencia de Ingresos Brutos en las Operaciones Financieras.

KEY WORDS: Financial Operations in the provincial Turnover Tax - Taxability of Financial Operations in the provincial Turnover Tax - the provincial Turnover Tax and Financial Operations - Incidence of the provincial Turnover Tax in Financial Operations.

I. Introducción

El presente trabajo tiene como finalidad analizar la gravabilidad de las operaciones financieras en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, en la jurisdicción de la Provincia de Córdoba, dentro del marco de las disposiciones previstas en el Código Tributario Provincial -Ley N° 6006 to 2023 -.

A tales efectos, procederemos al abordaje del tema en un sentido general, sin entrar en las consideraciones particularidades del tipo, modalidad y/o instrumentación de una operación financiera en particular (vgr. Fondos Comunes de Inversión, Títulos Públicos, Caucciones Bursátiles, Obligaciones Negociables, Contratos y/o Instrumentos Derivados, etc.), procurando circunscribir el concepto de operación financiera a la óptica tributaria para establecer, a partir de allí, su conexión y/o vinculación con su presupuesto de gravabilidad (actividad ejercida con habitualidad y onerosidad).

Cabe señalar que, el tema objeto de análisis viene actualmente despertando diversas inquietudes doctrinarias con motivo del auge operacional que han tenido diversos instrumentos financieros en la composición de la cartera de inversores -personas humanas o jurídicas-, con motivo de revestir una alternativa que les permite diversificar su patrimonio -incrementando el potencial de valorización del mismo, minimizando el riesgo de invertir en un único activo financiero- y, a la vez, como herramienta que les otorga protección inflacionaria y liquidez.

A los fines de arribar a una conclusión sobre la problemática planteada, estimamos conveniente abordar el análisis considerando los aspectos que desarrollaremos a continuación.

II: Análisis.

A. Hecho Imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

a.1) "La Operación Financiera" como desarrollo de una actividad económica en el Impuesto.

El ordenamiento provincial circunscribe el hecho imponible en el impuesto sobre los Ingresos Brutos al desarrollo de actividades económicas efectuadas en forma “...*habitual y a título oneroso*...”³ por parte de aquellos sujetos que pueden resultar contribuyentes del gravamen en los términos previstos en el artículo 205 del citado Código.

En ese marco, deberíamos -en primer lugar- precisar si las operaciones financieras implican desde la perspectiva del gravamen un desarrollo efectivo de actividad. En términos generales, puede señalarse que, las operaciones financieras se caracterizan por ser un instrumento de intercambio no simultáneo de capitales a título oneroso -en diferentes momentos del tiempo- entre los sujetos que participan en la operación.

Atento a ello, podemos inferir que en la realización o concreción de una operación financiera existe indudablemente una decisión, acción o ánimo por parte de un sujeto (“inversor”, en los términos del Código) de efectuar o ejecutar una inversión o colocación de los fondos -provenientes (o, no) del desarrollo de su/s actividad/es económica/s-, en diversos instrumentos o activos financieros (plazos fijos, títulos públicos, obligaciones negociables, suscripción de fondos comunes de inversión, cedears, etc.), sean éstos de cobertura o bien especulativos, para la obtención de ingresos (recursos) ya sea a través de los rendimientos/intereses que genera su tenencia o, bien, de la enajenación/compraventa de tales instrumentos/activos.

Tal hecho y/o circunstancia -a nuestro criterio- desde la óptica del gravamen y, al sólo efecto del interrogante que nos planteáramos precedentemente, implica un desarrollo de actividad -con total independencia si los ingresos (recursos) derivados de tales inversiones o colocaciones se originan/resultan accesorios y/o complementarios a la actividad principal del sujeto-. En otras palabras, el sujeto al materializar (acción) su decisión de invertir o colocar sus excedentes/fondos en instrumentos financieros está realizando una actividad de índole financiera que encuadra dentro de una prestación de servicios y, como tal tiene una especial codificación en la normativa provincial⁴.

a.1.1) “Las Operaciones Financieras” de Cobertura y su encuadramiento en el impuesto.

Por otro lado y, en función de lo expuesto en párrafos anteriores resulta necesario advertir que tanto aquellas operaciones en donde el contribuyente pretende realizar operaciones financieras tendientes a “cubrirse” de una coyuntura macroeconómica desfavorable (inflación, variación en el tipo de cambio, etc) -brindando una cierta protección a su patrimonio- como las dirigidas en un sentido meramente de carácter especulativo quedan comprendidas en el ámbito del impuesto, atento a la definición que el mismo adopta en la tipificación del presupuesto fáctico de gravabilidad. En efecto, dichas operaciones quedan comprendidas conceptualmente como una actividad financiera.

Creemos que la mayor discusión o complejidad planteada por la doctrina -en general- se centra, básicamente, en reconocer la gravabilidad de las operaciones que tienen como finalidad una cierta decisión de cobertura -no en el sentido terminológico de los contratos derivados- en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Si partimos estrictamente del propósito perseguido por parte del sujeto en la realización de tales operaciones y, su ex-

3 Artículo 202. Definición. Habitualidad.

4 Código NAES 649999: Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.: Enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares -inciso f) del Artículo 222 del Código Tributario Provincial-.

trapolación a la luz de las previsiones y definiciones del hecho imponible del artículo 202 del Código Tributario, no deberían resultar cuestionables por cuanto insistimos quedan dentro del ámbito del gravamen⁵.

Calcagno, Gabriel⁶, señala que en las operaciones de cobertura la finalidad perseguida básicamente consiste en cubrirse de ciertos riesgos derivados de la fluctuación de precios, tasas u otras variables económicas a las cuales están expuestos.

En idéntico sentido y, con las extrapolaciones del caso –pretendiendo no circunscribirlo únicamente a los instrumentos derivados, la CSJN en la causa “*Tecpetrol SA (TF 27621-I) c/ DG*”⁷ ha señalado que la finalidad de las operaciones de cobertura consiste –en términos generales– en reducir o suprimir un riesgo inherente a la actividad que desarrolla una empresa y que ésta evalúa como adverso. No desconoce que sean operaciones financieras.

Atento a lo señalado y considerando también el objetivo y la finalidad de las disposiciones plasmadas en la Resolución Técnica N° 20 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE)⁸; en aras de brindar una apretada síntesis del concepto y/o alcance de las operaciones de cobertura y, siempre ceñido al tema que nos ocupa, podemos concluir que las mismas constituyen un mecanismo y/o herramienta de índole técnica financiera por medio de las cuales, un sujeto, toma la decisión y/o acción de intentar reducir –mediante distintos instrumentos existentes en el mercado– el riesgo de pérdida debido a movimientos desfavorables de precios, en materia de tipos de interés o tipos de cambio⁹. Esa intención –o el deseo– del sujeto en reducir o eliminar el riesgo de pérdida debido a variaciones desfavorables del mercado, constituye el elemento esencial o el indicador y/o parámetro de la necesidad de un desarrollo de actividad y que, en los términos del Código Tributario, hace referencia a la índole de la actividad económica gravada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos –artículo 202–.

Ergo, las operaciones de cobertura constituyen operaciones financieras¹⁰ –no es un concepto aislado o autónomo de las mismas– en las cuales subyace una decisión que debe tomar el inversionista en función de cuál es la estrategia y/o expectativa que pretende asumir ante un determinado evento y, a vez, la ponderación del riesgo que procura frente a esas expectativas (minimizarlo)¹¹.

5 Tal afirmación puede verificarse, por ejemplo, si observamos el caso de los contratos derivados donde en forma expresa se tipificó en el Artículo 221 del Código Tributario, la gravabilidad de tales instrumentos con independencia del uso y/o intención del sujeto en la realización de los mismos –parte pertinente del citado artículo–: “...En el caso de resultados originados por derechos y/u obligaciones emergentes de transacciones u operatorias con instrumentos y/o contratos derivados, cualquiera sea su naturaleza, tipo, finalidad, uso y/o intención en la operación (cobertura y/o especulativo)...”

6 CALCAGNO, Gabriel (1997): “Operaciones con instrumentos financieros derivados. Criterios a considerar en el análisis fiscal”, en *Doctrina Tributaria ERREPAR* (DTE). XVIII. Septiembre de 1997.

7 CSJN: 12/9/2017

8 Y al simple modo de una referencia, no como elemento para determinar el alcance del gravamen.

9 La idea es tomar una posición a plazo que resulte equivalente u opuesta a otra posición existente o anticipada sobre el mercado.

10 Así, por ejemplo, la Comisión Arbitral mediante RESOLUCIÓN CA N.º 7/2023. Expte C.M. N.º 1704/2022 INTAGRO S.A. (RESPONSABLE SOLIDARIO ROBERTO RAUL MEROI) c/ CIUDAD DE BUENOS AIRES, ha determinado que las operaciones en Mercado a Término constituyen una actividad típicamente de cobertura financiera correspondiendo la aplicación del artículo 2º del Convenio Multilateral, con total independencia de la existencia de un activo subyacente (bien mueble) en la operación, el cual no conlleva la obligación de entrega física de mercadería y, si se tratase de operaciones sobre bienes la misma continúa siendo una operación financiera, que difiere de una transacción con bienes.

11 A diferencia de las operaciones de coberturas, las operaciones financieras especulativas buscan obtener ganancias a partir de la volatilidad de los mercados financieros, esperando obtener un rendimiento en donde no prima la

a.1.2) El eje de la discusión en “Las Operaciones Financieras” de Cobertura o Especulativas.

En base a lo expuesto, entendemos que la discusión sólo podría enmarcarse en cómo se mide o cuantifica la materia imponible (base imponible), es decir, si para la determinación de la base se va a permitir considerar distintos aspectos/variables macroeconómicas (ej. inflación) que pueden tener una cierta incidencia o motivación en el contribuyente para la realización de determinadas operaciones financieras que le ofrece el mercado y, a la vez, los efectos que tales variables generarían en la operación per se ya que, para tales casos, se debería hablar desde la perspectiva técnica de un rendimiento económico que surge de esa operación financiera¹². Así, por ejemplo, si analicemos la operación financiera en un contexto inflacionario el rendimiento económico de la misma viene representado por:

$$r = \frac{(1+i)}{(1+\alpha)} - 1$$

De asumir α (tasa de inflación) una determinada situación respecto a la tasa de interés (i) hace que nuestro rendimiento económico varíe en el sentido de:

$$\alpha < i \Rightarrow r > 0$$

En este caso, la inflación para el período ha sido menor que la tasa de interés, por lo tanto el rendimiento financiero estuvo por encima de la pérdida del poder adquisitivo. La inflación creció en una menor proporción que la inversión financiera, es decir, no llegó a absorber los intereses generados por la inversión, ha existido un rendimiento económico positivo.

$$\alpha = i \Rightarrow r = 0$$

Esta situación plantea que la inflación para el período ha sido igual a la tasa de interés. La inflación al crecer en la misma proporción que la inversión financiera, hace que el rendimiento económico sea igual a cero, toda vez que, los intereses financieros han sido destinados a absorber la pérdida del poder adquisitivo producido por la inflación.

$$\alpha > i \Rightarrow r < 0$$

La inflación para el período ha sido superior a la tasa de interés. Al crecer la inflación en mayor proporción que la inversión financiera, el rendimiento económico es negativo, ya que la inflación no sólo que absorbió los intereses generados por la inversión financiera sino que además erosionó el capital invertido.

En función de las tres situaciones planteadas precedentemente, al existir inflación en el período considerado desde una perspectiva de la Matemática Financiera, se verificará siempre la existencia de un rendimiento económico inferior a la tasa de interés de la operación financiera ($r < i$).

Ahora bien, en base al aspecto teórico señalado y, en el marco del gravamen para corregir la pérdida del poder adquisitivo de los importes canalizados en operaciones financieras, resultaría necesario que en la conformación de la base imponible los valores monetarios sean ajustados a moneda del momento donde se encuentran ubicados¹³ como sucede, por ejemplo, en la inversiones en Fondos Comunes de Inversión.

necesidad de una cobertura de riesgo previo que se busque minimizar, sino que se busca aprovechar las oportunidades que presenta el mercado.

¹² O tasa de costo, en el caso de que sea una operación de préstamo de dinero.

¹³ Utilizando para tales fines, el coeficiente corrector según sea la tasa de inflación correspondiente en cada uno de los periodos a ajustar.

En efecto, a continuación se plantea un simple ejercicio práctico que nos permitirá analizar lo que venimos comentando. Supongamos que una persona realiza una operación financiera por un monto de \$ 1.000.000 por un plazo de 30 días a una tasa de interés aplicada del 0,074794521 para 30 días. Se plantearán dos escenarios en un contexto inflacionario para ver la incidencia de la tasa de rendimiento económico y/o tasa de interés de la operación en la conformación de la base.

Para encontrar el rendimiento económico de la operación financiera, tenemos dos opciones: a) ajustamos el capital final a moneda de igual poder adquisitivo que la del capital inicial, o b) ajustamos el capital inicial a moneda de igual poder adquisitivo que la del capital final:

Capital Inicial (CI)	1.000.000,00
tasa de interes	0,074794521 p/30 d
u. de tiempo	30 días
plazo	30 días
n	1
Capital Final (CF)	1.074.794,52
Intereses OP (I) (CF - CI)	74.794,52

Supuesto I	
Inflación < Tasa de Interés	
Indice de Abril	1400,1601
Indice de Marzo	1381,1601
Inflación	0,01376
Tasa de Interés (ti)	0,07479
Rendimiento Económico (RE)	0,06021
CI Ajustado	1.013.756,55
CF Moneda Corriente	1.074.794,52
Rendimiento Económico (CF-CI Ajustado)	61.037,97
Comprobación: CI Ajustado * Tasa RE	61.037,97
BI del Impuesto en función del RE	61.037,97
BI del Impuesto en función de ti OP	74.794,52
Inflación < 0 => I > RE	

Por el lado del CF hacia el CI

CF a Moneda de CI	1.060.209,69
CI Invertido	1.000.000,00
Rendimiento Económico de la OP (RE)	60.209,69
Tasa de Rendimiento Económico OP	0,06020969
Rendimiento Económico (RE): CI * (1+r)- CI	60.209,69
Rendimiento Económico Ajustado	61.037,97 RE* (1+inflación)

Supuesto II	
Inflación > Tasa de Interés	
Indice de Abril	1500,1601
Indice de Marzo	1381,1601
Inflación	0,08616
Tasa de Interés (ti)	0,07479
Rendimiento Económico (RE)	- 0,01046
CI Ajustado	1.086.159,45
CF	1.074.794,52
Rendimiento Económico (CF-CI Ajustado)	- 11.364,93
Comprobación: CI Ajustado * Tasa RE	- 11.364,93
BI del Impuesto en función del RE	Quebranto
BI del Impuesto en función de la ti	74.794,52
Inflación < 0 => I > RE	

Por el lado del CF hacia el CI

CF a Moneda de CI	989.536,59
CI Invertido	1.000.000,00
Rendimiento Económico de la OP (RE)	- 10.463,41
Tasa de Rendimiento Económico OP	- 0,01046341
Rendimiento Económico (RE): CI * (1+r)- CI	- 10.463,41
Rendimiento Económico Ajustado	- 11.364,93 RE* (1+inflación)

A partir del ejemplo realizado y, considerando que la actividad financiera se encuentra alcanzada por las previsiones del impuesto, a nuestro criterio, la decisión en materia del gravamen bajo análisis, pasaría –únicamente- por la ponderación que el legislador pretenda realizar a los fines de la constitución de la base imponible de la obligación, esto es: gravar el rendimiento económico de la operación financiera, el interés financiero de la misma o, bien, la diferencia entre el precio de venta y compra –actualizado, de corresponder- dependiendo del tipo de la operación o del instrumento financiero que se trate, sin que la decisión que se adopte definitivamente -por el mérito, oportunidad y conveniencia- pueda ser considerado o tildado de error técnico -o de desconocimiento del tema-, ya que atento a la naturaleza jurídica de lo alcanzado por el gravamen cualquiera de las posibles bases imponible indicadas precedentemente se ajustarían a la contextualización del mismo. Incluso definida la opción de política tributaria, el legislador –además- puede como variable de ajuste aplicar diferentes alícuotas en función de la base definida para lograr el mismo impacto o presión fiscal.

Por otro lado, respecto al presupuesto de gravabilidad del impuesto, no habría que confundir el efecto que genera la decisión del inversor al instrumentar una operación financiera (vgr. fondo común de inversión, caución bursátil, etc) con la finalidad de reducir/amortiguar la pérdida del poder adquisitivo de la moneda en un contexto inflacionario, lo cual denota el desarrollo de una actividad económica¹⁴ distinta, respecto de aquellas situaciones donde el sujeto pasible del gravamen en una determinada actividad de venta o prestación de servicios procura actualizar o ajustar el precio del bien o servicio comercializado con motivo de la desvalorización monetaria que se produce en dicho marco (CER, CVS, u otra cláusula de ajuste del precio, en cuyo caso, no hay una nueva actividad económica sino tan solo una integración de base imponible en la ya ejercida.

En este último caso, la doctrina ha sido conteste en que la actualización o ajuste del precio producto de una desvalorización monetaria no constituye un ingreso alcanzado por el gravamen (base imponible) al no provenir de una actividad económica desarrollada por el sujeto sino el valor constante de la moneda de la obligación debida¹⁵.

No obstante ello, cabe precisar que la opinión del fisco en esta materia: “*ajuste por desvalorización monetaria*” es contrario a la opinión de la doctrina puesto que entienden que constituye un elemento integrativo de la base imponible para la determinación del gravamen¹⁶. Si bien por expresa disposición del artículo 10 de la Ley N° 23.928 de Convertibilidad¹⁷ no está permitido la indexación por precios, actualización monetaria, va-

14 La finalidad del contribuyente en acudir a realizar inversiones financieras en resguardo del poder adquisitivo de la moneda en un contexto inflacionario, no puede ser un elemento que altere el presupuesto de gravabilidad de las mismas, excepto que expresamente el legislador quiera eximir a dicha actividad.

15 GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE Susana (1982): *Impuesto Sobre los Ingresos Brutos*. Edición Depalma. Año 1982.

Respecto al rubro actualización monetaria, BULIT GONI Enrique G. (1997), afirma que: “*nunca revistió carácter retributivo, sino que simplemente estuvo destinado a recomponer de la erosión inflacionaria el valor del capital prestado al momento de su restitución. Por ello, pensamos que la base imponible debiera limitarse al rubro intereses y que la actualización debiera estar excluida...*” (*Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Ediciones Depalma. Año 1997. 2° Edición Actualizada y ampliada).

16 En concordancia con el punto 1. del inciso b) del artículo 9 de la Ley de Coparticipación N° 23.548 que dispone respecto de las características básicas del gravamen: “*Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal -incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquélla;*”.

17 ARTICULO 10. — *Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1° de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios.*

riación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios, existen excepciones a tales previsiones, como sucede -por ejemplo- en aquellas operaciones ajustadas mediante el denominado coeficiente de estabilización de referencia (CER) o el coeficiente de variación salarial (CVS) donde por su naturaleza jurídica deberán ser incluidas como elementos integrantes de la base imponible¹⁸ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

a.1.3) “Las Operaciones Financieras” como actividad complementaria y/o accesoria.

Otra cuestión planteada respecto de la operación financiera como actividad económica en los términos del impuesto, es sí la misma constituye una actividad complementaria y/o accesoria a la actividad principal del ente.

Desde una perspectiva etimológica de la palabra “complementaria”: “...*Que sirve para completar o perfeccionar algo...*”, se podría inferir que las inversiones o colocaciones de excedentes financieros obtenidos -o no- en el desarrollo de las actividades económicas, con la finalidad de obtener ingresos adicionales mediante los rendimientos/intereses que genera la tenencia de un instrumento financiero o, bien, de la enajenación/compra-venta de los mismos, no es un hecho indispensable para “complementar” o “perfeccionar” la actividad principal del sujeto, es decir, no hace a la esencia propia de la misma ni mucho menos accesorias a la misma, sino, simplemente otra fuente más de ingresos del sujeto originada en una actividad que -justamente- tiene un tratamiento especial de tributación en el Código.

La complementariedad perseguida por la norma, lo es en sentido económico de la actividad desplegada por el sujeto, la que por su vinculación directa y necesaria permite materializar o perfeccionar aquella¹⁹.

Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional —inclusive convenios colectivos de trabajo— de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar.

La indicada derogación no comprende a los estados contables, respecto de los cuales continuará siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 62 in fine de la Ley General de Sociedades 19.550 (t.o. 1984) y sus modificatorias.

18 Último párrafo del artículo 205 del Código: “...*En las operaciones financieras, el contribuyente es el prestamista o, en su caso, el inversor, quienes no deberán inscribirse ni presentar declaración jurada cuando se les hubiere retenido y/o recaudado sobre el total de los intereses o ajustes por desvalorización monetaria, en cuyo caso se considerará que el pago es definitivo para dicha operación.*”

“Artículo 216.- En los casos de operaciones de préstamo en dinero, realizados por personas humanas o jurídicas que no sean las contempladas por la Ley Nacional N° 21526 y sus modificatorias, la base imponible será el monto de los intereses y ajustes por desvalorización monetaria.

Cuando en dichas operaciones no se mencione el tipo de interés, o se fije uno inferior al establecido por el Banco de la Nación Argentina para adelantos en cuenta corriente con acuerdo, se computará este último a los fines de la determinación de la base imponible.”

Inciso a) del Artículo 237.- Sin perjuicio de lo dispuesto en este Capítulo, para la determinación de la base imponible se computarán como ingresos gravados: a) En las operaciones a crédito, los intereses de financiación aún cuando los instrumentos correspondientes fueran descontados a terceros y ajustes percibidos por desvalorización monetaria;”

19 Resolución de Comité Ejecutivo N° 91/1993 expediente N° 303/93, promovido por la Cámara Argentina de Distribuidores y Autoservicios Mayoristas, impugnando la Ordenanza Tarifaria de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires para el año 1993: “*Que la Cámara Argentina de Distribuidores y Autoservicios Mayoristas (fs. 1/2) ha venido a solicitar que esta Comisión Federal de Impuestos se expida en el sentido de que la Ordenanza Tarifaria de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires para 1993, en cuanto establece en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos una alícuota del 3% para la venta mayorista de comestibles, está en contradicción con el art. 9º, inc. b), punto 1, apartado 9º y con el inc. c) de la misma norma, ambas de la Ley 23.548.*

Que sobre el primer aspecto (art. 9º, inc. b), punto 1º, apartado 9º), se argumenta que la Ordenanza Tarifaria, al establecer una alícuota diferencial para la comercialización mayorista (3%), mientras que la minorista por almacenes y supermercados -y también la industria-, se equiparan al (1%), actúa en forma discriminatoria sobre actividades que se complementan de modo inevitable en el circuito de provisión de los bienes; que se inicia en la producción, y concluye en el abasto. Se agrega sobre este particular, que ello se torna más evidente, en tanto, durante 1992, toda la comercialización de tales productos -mayorista y minorista por almacenes o supermercados-, estuvo gravada con la misma alícuota del 1%.”

(...) Pero más allá de la significación gramatical estricta del apuntado término, se hace necesario tener en cuenta en

En otras palabras, la actividad financiera (en el sentido estricto, no el mero interés de financiamiento en una venta a plazo²⁰) que un sujeto ejerce/explota lo efectúa de una manera autónoma e independiente de la actividad principal, no presenta la condición de inescindibilidad que destaca a las actividades complementarias aun cuando se pretenda sostener que la razón de la existencia de aquella dependa fundamentalmente de la verificación de los excedentes de esta última.

En tal sentido, el artículo 208 del Código Tributario dispone que un contribuyente tiene la obligación de discriminar en su declaración jurada el monto de los ingresos brutos correspondiente a cada una de las actividades o rubros especificados con distinto número de codificación en la Ley Impositiva Anual, dándole a tales efectos el carácter de independiente a cada actividad. Si bien la normativa prevé el tratamiento a dispensar en caso de que el contribuyente omitiera la mentada discriminación *"...estará sujeto a la alícuota más elevada tributando un importe no menor al del mínimo más elevado o a la suma de los mínimos si correspondiere, según lo que establezca la Ley Impositiva Anual para las distintas actividades o rubros..."* debe conjugarse con un criterio de armonización en base a las previsiones del artículo 238 del Código y la última parte -in fine- del artículo 208 *"... esta disposición no se aplicará si el contribuyente demuestra el monto imponible que corresponde a cada una de ellas..."* ya que se busca penalizar, la omisión.

Por otro lado, cabe señalar que el artículo 238 del citado ordenamiento establece en forma clara que: *"Los rubros complementarios -incluida financiación y ajuste por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota de la actividad principal, excepto los casos que tengan un tratamiento especial en este Código o Leyes Tributarias Especiales."*

Por último, atento a la normativa legal vigente y, en base a la opinión vertida supra resulta necesario precisar que no podría sostenerse que la actividad financiera desarrollada por el sujeto pueda ser "considerada" como integrante de la propia actividad principal del sujeto (con los efectos que ello implica) ni menos aún procurarse una interpretación legal que condicione la integración de la misma a la actividad principal mediante parámetros, porcentajes o indicadores en relación a esta última²¹.

a.2) "...ejercicio habitual y a título oneroso..." de Operaciones Financieras en el ámbito del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Definido en el punto a.1) precedente que, las operaciones financieras constituyen desde la perspectiva del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, un desarrollo efectivo de actividad

la labor hermenéutica, que la disposición se conjuga estableciendo que "las actividades o rubros complementarios de una actividad principal ... estarán sujetas a la alícuota que se contemple para aquella" lo cual, no puede significar otra cosa que las actividades de un mismo contribuyente, y sólo de un mismo contribuyente, complementarias, o con mayor precisión complementarias y secundarias, de una actividad principal, deberán encontrarse alcanzadas a la misma alícuota, lo que se ve corroborado, incluso, por la ejemplificación brindada por el legislador y colocada entre guiones, cuando allí se alude a la financiación y ajuste por desvalorización monetaria, que necesariamente es la resultante de la comercialización de mercaderías, frutos, productos o servicios, cuando se otorguen facilidades para el pago, sin constituir las mismas una actividad financiera autónoma, sometida a tasa diferencial..."

20 En tal caso, atento a la naturaleza de la operación, los intereses por financiación constituyen, a nuestro criterio, un ingreso proveniente de una actividad o rubro complementario de la actividad principal desarrollada.

21 La Comisión Plenaria en Resolución CP aprobada en Noviembre de 2023 en el marco del -Expte. CM N° 1704/2023 "Intagro SA (Responsable solidario Roberto Raúl Meroi) c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires", ha señalado: "... En principio, cabe distinguir las actividades conexas que tienen una vinculación con otra pero no se encuentran inescindiblemente vinculadas, de las complementarias que no puede existir la una sin la otra. En el caso, no se ha acreditado que las operaciones de cobertura sólo pueden o son tomadas o contratadas cuando existe una operación de intermediación de granos, por lo tanto no es una actividad complementaria. Es esta independencia la que obsta a que resulte procedente asimilar el tratamiento dispensado frente al Convenio Multilateral para ambas operatorias..."

económica, resulta necesario, en este apartado, el abordaje de la mencionada actividad en relación con los elementos y/o indicadores que resultan necesarios para la verificación de la existencia del hecho imponible en el citado gravamen: *"la onerosidad"* y *"la habitualidad"*.

Si bien las calificaciones brindadas por el artículo 202 del Código Tributario Provincial reposan en un ejercicio *"habitual"* y a *"título oneroso"* de la actividad –cualidad inescindible–, cabe precisar que, mediante el inciso f) del artículo 203 del citado ordenamiento, las operaciones financieras de préstamos de dinero y depósitos en plazo fijo –incluidas las operaciones en el mercado de aceptaciones bancarias–, forman parte del listado taxativo de actividades económicas que resultan alcanzadas por el impuesto con prescindencia del requisito o exigibilidad de la *"habitualidad"*.

Efectuada esta aclaración previa e introduciéndonos hacia el concepto de onerosidad, podemos señalar –en términos generales– que el mismo ha sido concebido como la existencia de una contraprestación –dineraria o en especie– por el desarrollo de una actividad. En base a ello y, considerando la actividad bajo comentario podemos inferir que uno de los elementos para la verificación de la existencia del hecho imponible en el gravamen subyace por la realidad intrínseca de la operación, toda vez que, desde un punto de vista financiero, las operaciones financieras tienen la particularidad de ser definidas como la contraprestación (interés/rendimiento) por el uso del capital ajeno²².

En otras palabras, dado que toda operación financiera tiene como característica básica *"la onerosidad"* uno de los indicadores válidos para definir la presencia del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentra exteriorizado. Cabe recordar que la onerosidad constituye un concepto del tipo objetivo por cuanto no depende del propósito que persigue el sujeto sino más bien de la naturaleza de los actos, contratos y/u operatorias con los cuales éste desarrolla la actividad económica.

Entrándonos en el concepto de *"habitualidad"*, cabe precisar que, la propia norma es quien define su alcance a los fines del impuesto sobre los Ingresos Brutos, despojándola así de cualquier otra definición y/o extrapolación que se le procure realizar.

En ese sentido, el artículo 202 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba dispone: *"(...) Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades."*

Mario Enrique Althabe, sostiene que la habitualidad es una característica o cualidad de la actividad y que depende cómo se asume ésta, es decir, si los actos económicos que conforman la actividad desarrollada por el sujeto están *"organizados"* de una manera tal que posibilite la especulación mediante el tráfico de bienes y/o servicios, debe concluirse

22 PERLATI, Sebastián F., SANTILLÁN Gustavo A. (2022): "Ingresos Brutos. Intereses Presuntos en las Operaciones de Préstamos de Dinero". PIC XVI. Agosto 2022. Editorial Errepar.

PERLATI, Sebastián F., SANTILLÁN Gustavo A. (2022): "Intereses Presuntos en las Operaciones de Préstamos de Dinero en el marco del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia De Córdoba." Jornadas de Profesores de Matemática Financiera. La Plata. Octubre de 2022. <http://www.apumf.org/index.php?act=showPagina&id=203> <https://docs.google.com/document/d/1ZUlsaxcmfcpySMToRgMGTCQf0pP7MJAq/edit?pli=1>

CARRIZO, Elvira (2021): Matemática Financiera. Notas de Cátedra. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Córdoba.

que existe habitualidad. Por el contrario, si los actos llevados a cabo por los sujetos son aislados, excepcionales o desconectados con su forma de vida o su fuente productora de recursos, los mismos no entran en los presupuestos fácticos jurídicos dispuestos por la norma²³.

Bajo dicha consideración, la cual desde ya adherimos, la habitualidad no debería ser entendida respecto a la frecuencia o repetición de operaciones dentro del período fiscal, sino que debe ser analizada desde una concepción o perspectiva del ánimo especulativo o intención del sujeto en desarrollar la actividad económica y su intención de obtener una fuente de ingresos (recursos), aun cuando dicho ánimo pueda resultar- para algunos- un parámetro que no es uniforme, o bien una condición razonable y/o representativa a la hora de definir la gravabilidad en el impuesto²⁴.

En la causa "*Brave, Rafael*" (15/10/1947) nuestra Corte Suprema, respecto del número de repeticiones de actos de igual o similar naturaleza que resulta exigible para tener por configurada la habitualidad y de la periodicidad con la que aquellos habían de verificarse, sostuvo que debía ser tal que posibilite la especulación. Tal como lo sostuviéramos en el escrito de nuestra autoría citado, a los fines de establecer la gravabilidad en el impuesto se debería considerar la actividad del sujeto en su globalidad.

El organismo fiscal de la Provincia de Córdoba, mediante consulta vinculante N° 56/2018 (5/03/2018), luego del análisis de los hechos y de la documentación aportada por el consultante concluye a los fines de acreditar la verificación de uno de los elementos requeridos por el hecho imponible del gravamen "la habitualidad": *"(...) Así, el fideicomiso en cuestión, a los efectos de cumplimentar con su objeto, por el cual inicia y finaliza existencia, deberá llevar a cabo una serie de acciones para lograr su cometido. Las mismas se encuentran previstas en la cláusula novena del contrato constitutivo, entre las que se destacan la adquisición de inmuebles, afrontar los gastos de escrituración, el pago de honorarios de arquitectos, entre otros. Más específicamente, en lo que respecta a los inmuebles, la cláusula cuarta bis, según consta a fs. 12, los describe en detalle y aclara tanto que deberán ser adquiridos con los fondos aportados por los fiduciarios, como así también el precio total a abonar en dicho concepto (...) De allí que el sujeto en cuestión, en su organización y funcionamiento, persigue el ejercicio continuo y permanente de las actividades que demandan el cumplimiento de su objeto, haciendo profesión de la misma, y así, advirtiéndose la presencia de habitualidad."*²⁵

Atento a los antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales existentes respecto al concepto de habitualidad a que hace referencia como presupuesto de gravabilidad el impuesto sobre los Ingresos Brutos y, su incidencia en función del tipo de sujeto –persona humana o jurídica-, entendemos que resultaría necesario seguir tal distingo para llegar a una posible aproximación respecto de cuál sería el tratamiento que correspondería dispensar a las operaciones financieras frente al impuesto.

En primer término, respecto de personas jurídicas, y con total independencia de la frecuencia, periodicidad o reiteración en la obtención de rendimientos económicos positivos provenientes de la realización de operaciones financieras o de ingresos en el caso de

23 ALTHABE Mario Enrique (2003): *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. La Ley. Año 2003. 2° Edición. Pág. 39.

24 PERLATI, Sebastián F., MICHELINI, Pablo A. (2019): "La Renta Financiera en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Córdoba". PAT y PIC. XXV, XIII. Agosto, Septiembre 2019. Errepar

25 <https://cms.rentascordoba.gob.ar/wp-content/uploads/2022/06/CV56IngresosBrutos-Fideicomiso.pdf>

enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales -incluidas las cuotas parte de fondos comunes de inversión-, nos inclinamos en considerar que, los mismos, resultan alcanzados por el impuesto; es decir, entran dentro del ámbito del gravamen.

Un antecedente de nuestra Corte Suprema de Justicia Nacional que resulta perfectamente extrapolable para definir la existencia de habitualidad en el caso de una persona jurídica en el impuesto sobre los Ingresos Brutos²⁶: *"...La cuestión está resuelta en la jurisprudencia sustentada por este Tribunal, pues basta que esas operaciones estén comprendidas en los negocios a los cuales pueda dedicarse la sociedad sin que sea necesario la habitualidad de los mismos..."*.

En otros precedentes jurisprudenciales se ha sostenido *"...que, cuando una actividad está contemplada en el "Objeto" de la sociedad, ese sólo hecho la constituye en habitual y que no siendo así es necesario analizar si dicha actividad se desarrolla habitualmente o es habitual por ser accesoria de la principal con vinculación directa con la misma. (Sentencia de fecha 8 de Mayo de 1962, "Compañía Internacional de Radio S.A."²⁷, publicada en "La Ley", t. 100, pág. 176 y Revista "Impuestos", t. 21, pág. 246 y jurisprudencia allí citada); T.F.A.B.A., en autos "La Mercantil Sud Americana", de fecha 28 de noviembre de 1963.²⁸*

Dino Jarach respecto a la habitualidad ha señalado que *"...el ejercicio del comercio, de la industria, de una profesión, o de un arte, son intrínsecamente habituales y por ello no requieren de otro aditamento..."*²⁹.

Sin perjuicio de los antecedentes señalados, resulta necesario traer a comentario otras posiciones en contrario como la de Rubio, Diego E.³⁰, quien afirma que: *"...las actividades desarrolladas por personas jurídicas y previstas en su objeto social, no siempre son habituales, por lo tanto quedan excluidas del objeto y no gravadas, debiendo en todos los casos ser evaluado este parámetro, incluso cuando se trate de sociedades (...) En todos los casos habrá que analizar si se cumple con el requisito de habitualidad previsto en la ley de coparticipación para cualquier sujeto, sea persona humana o jurídica, o cualquier otro alcanzado por el hecho imponible, no teniendo sustento legal alguno considerar que por el solo hecho de estar previsto en el objeto social una actividad ya resulta habitual y, por lo tanto, gravada en el impuesto.*

Pensar de otra manera, nos llevaría a concluir que existiría una suerte de "teoría del balance" aplicada a los ingresos de las sociedades, pretendiendo gravar con ingresos brutos cualquier ingreso que no reúna el requisito de habitualidad exigido por el régimen de coparticipación federal, por el solo hecho de estar previsto en su objeto social, lo cual dista del criterio seguido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas señaladas referidas al impuesto a los réditos."

La doctrina que procura invalidar la existencia de la "habitualidad" de las personas jurídicas mediante el simple argumento de afirmar que la mera inclusión en el "objeto" social

26 "Duhalde, Pedro Dionisio c/Gobierno de la Nación s/repetición - réditos" - CSJN - 20/8/1948.

27 TFA BA 08/05/1962.

28 Otros antecedentes provinciales, en idénticos sentidos: "Cerealera El Fortín S.A.", Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, sala III. "Transportes Metropolitanos General San Martín S.A.", Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, sala III • 29/11/2007. "Cervecería Bieckert S.A.", Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, sala II • 03/05/2007.

29 Dino Jarach: *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial CIMA, Buenos Aires, 1957, tomo I, ps. 370/372.

30 RUBIO, Diego E. (2019): "El Objeto de las Sociedades y la no habitualidad en Ingresos Brutos. Análisis de los precedentes de la CSJN" en *Práctica Integral Córdoba ERREPAR (PIC)*. XIII. Septiembre 2019.

del ente de operaciones/actividades que puede llevar a cabo el mismo no es un elemento determinante para ello, a nuestro criterio, se estaría apartando del principio de sujeción respecto de que las operaciones que figuran en el objeto constituyen el conjunto organizado de "actividades"³¹ con el cual el sujeto procurará "ingresos" (recursos) para el cumplimiento de determinados fines, con independencia de la repetición y/o periodicidad en que se efectúe esa actividad en los términos del Código e incluso si son accesorios y/o complementarios a una actividad³². El listado de actividades que se definen en el objeto no resultan inconexas, excepcionales o impropias de las actividades que puede desarrollar la empresa en el giro de sus negocios normales y habituales, por más que su frecuencia en la reiteración pueda ser única o aislada, pero para el ámbito del gravamen posibilitan su especulación.

En este punto, cabe traer a colación nuevamente a Mario Enrique Althabe, quien señala:

"Los contratos sociales de las personas jurídicas, suministran las normas que rigen la actividad de las mismas³³. Correlativamente, el objeto social refleja la finalidad para la cual fue creado.

Por ello, la realización de un hecho económico previsto en su objeto social es por sí habitual, normal, o para emplear la fórmula jurisprudencia "propia de su comercio".

Con todos los elementos expuestos precedentemente, creemos que podemos trazar un marco general de referencia.

Para ello debemos partir de la actividad total del ente económico considerado ("sujeto").

Mediante el conjunto de modos y condiciones que se verifican en el caso concreto, se debe reconstruir la posición que ocupan los distintos actos económicos, y si están organizados de tal modo, que posibilitan la especulación mediante el tráfico de bienes y servicios. En caso afirmativo, se debe concluir que forman parte de "actividades habituales" del sujeto³⁴.

Sujeto y objeto de especulación deben estar fuertemente ligados, porque aquél hace de éste su forma de vida, y obtiene así una fuente normal de recursos. De allí que se adquiera una especie de "estado" (la "habitualidad"), que no cesa por la "periodicidad" o "discontinuidad" con la cual se ejerce la actividad³⁵.

31 Conjunto de actividades habituales del sujeto.

32 Artículo 202 del CTP.- "...Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo en el ejercicio fiscal de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades..."

"Artículo 238.- Los rubros complementarios -incluida financiación y ajuste por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota de la actividad principal, excepto los casos que tengan un tratamiento especial en este Código o Leyes Tributarias Especiales."

"Artículo 208.- Cuando un contribuyente ejerza dos o más actividades o rubros especificados con distinto número de codificación en la Ley Impositiva Anual, deberá discriminar en su declaración jurada el monto de los ingresos brutos correspondiente a cada uno de ellos. Cuando omitiera esta discriminación, estará sujeto a la alícuota más elevada tributando un importe no menor al del mínimo más elevado o a la suma de los mínimos si correspondiere, según lo que establezca la Ley Impositiva Anual para las distintas actividades o rubros; esta disposición no se aplicará si el contribuyente demuestra el monto imponible que corresponde a cada una de ellas."

33 LLAMBIAS, Jorge J., "Tratado de Derecho Civil", t. II. p. 108

34 Estos extremos figuran en el objeto social de las personas de existencia ideal, también denominadas "personas jurídicas".

35 Por eso las legislaciones disponen que "la habitualidad no se pierde por el hecho que después de adquirida las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinúa."

*No debe olvidarse al respecto, que estas características pueden emanar de la propia naturaleza de la actividad especulativa (v.gr. los negocios "de temporada").*³⁶

En base a lo expuesto, cabe inferir que, en caso de que una persona jurídica incluya en su objeto la realización de operaciones financieras, según el respectivo contrato de constitución o la posibilidad de que participaren en inversiones de cualquier tipo, resulta innecesario -a nuestro entender- examinar si la sociedad ha hecho en forma reiterativa y/o periódica dicha actividad -aun cuando la misma resulte accidental-.

Cualquiera sea la actividad principal de la empresa, en caso de existir operaciones financieras tendientes a obtener un rendimiento (explícito o implícito), las mismas conforman el giro normal del negocio del ente y, en el marco de las previsiones del ordenamiento provincial son consideradas como presupuesto de habitualidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Tratándose de personas humanas o sucesiones indivisas y considerando la limitación o dificultad que existiría para determinar la habitualidad en las operaciones financieras - con excepción de las indicadas en el inciso f) del artículo 203 del Código-, a nuestro criterio, podríamos asimilar a verdaderas transacciones o actividades comerciales realizadas por el sujeto (continuidad de las operaciones y su importancia con relación al giro del negocio), en el sentido de dejar afuera del ámbito del impuesto a todos aquellos hechos que resultan aislados tendientes solo a liquidar su participación en las inversiones apuntadas, sobre todo considerando que para nuestro Código Tributario en las operaciones financieras el contribuyente es el inversor -artículo 205 del Código-, es decir, aquella persona que -a priori- hace profesión o un medio de vida en el desarrollo de dicha actividad³⁷.

a.3) "La Operación Financiera" como desarrollo de una actividad económica en la Jurisdicción de la Provincia de Córdoba.

La doctrina, en términos generales, resulta coincidente en definir al hecho imponible como la circunstancia³⁸ o el presupuesto fáctico jurídico que la ley establece para la configuración de cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, es decir, el pago del tributo. Afirman que serían cuatro los aspectos integrantes del hecho imponible, a saber: a) *aspecto material u objetivo*: la descripción normativa -abstracta- de la situación de hecho o elemento de la realidad social de substancia económica que configura o define cada tributo; b) *aspecto subjetivo o personal*, que está dado por aquellas personas humanas, jurídicas y/o demás sujetos que se encuentran encuadradas o, bien, realizan la conducta descripta en el aspecto cualitativo -hecho imponible-, c) *aspecto espacial*, es decir, el ámbito geográfico o territorial donde la ley tributaria surte efectos, o lugar donde la norma jurídica tendrá por acaecido o configurado el aspecto objetivo o material; y d) *aspecto temporal*, por el cual se precisa el momento en que se tiene por perfeccionado el hecho imponible -establecido por la ley aplicable-.

En función de lo establecido y, circunscribiéndolo al impuesto sobre los Ingresos Brutos, podemos señalar que el Código Tributario de la Provincia de Córdoba -en general- prevé lo siguiente:

36 ALTHABE Mario Enrique (2008): *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. La Ley. Año 2008. 3° Edición. Pág. 9.

37 No obstante hay que analizar cada tipo o naturaleza jurídica de la operación financiera para advertir si la misma encuadra en las previsiones del artículo 202 o del artículo 203 del Código.

38 De carácter jurídico o económico.

1- *Aspecto Objetivo*: El desarrollo y/o ejercicio de actividades económicas realizadas en forma habitual y a título oneroso. Algunos ordenamientos prevén, además, la extensión de la gravabilidad para determinadas actividades desarrolladas por los sujetos, las cuales se encuentran detalladas en forma taxativa en los distintos Códigos, prescindiendo para tales casos de las condiciones de habitualidad.

2- *Aspecto Subjetivo*: Personas humanas/jurídicas y/o demás sujetos definidos por la norma tributaria que desarrollen actividades económicas en forma habitual y a título oneroso.

3- *Aspecto Espacial*: en la jurisdicción de cada provincia.

4- *Aspecto Temporal/ Período fiscal*: año calendario, sin perjuicio de la previsión legal de la existencia y exigibilidad de anticipos como pagos a cuenta de la obligación anual.

En este apartado y, considerando las distintas adecuaciones que la Provincia de Córdoba viene efectuando a la tipificación del hecho imponible en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, a los fines de abordar el desafío que genera en el sistema fiscal una economía cada vez más digitaliza, resulta necesario efectuar un apretado comentario al alcance del aspecto espacial: “...en la jurisdicción de Córdoba...”.

Tal como lo venimos sosteniendo³⁹, las actuales modalidades y/o formas de comercialización de bienes y/o servicios y, la tendencia creciente en la concreción de los negocios en ámbito virtual, a nuestro criterio, hace ceder la construcción doctrinaria -con el mayor de los respetos que nos merecen dichos autores- sentada en que una provincia solo podría gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos, actividades económicas que sean ejercidas por el contribuyente de una manera efectiva, física, tangible en el territorio que se trate, entendiéndose como tal o limitándose dicha expresión, a la mera presencia física o de ubicación geográfica del sujeto (local/sucursal/unidad de negocio) dentro de la esfera provincial. Actualmente existen medios y/o plataformas y/o tecnologías que son utilizadas por los prestadores que incluso ni siquiera nos permiten determinar con exactitud cuál es la ubicación física del sujeto para la realización del evento, es decir, la prestación del servicio.

La referida posición doctrinaria -incluso, de algunos casos jurisprudenciales- importaría adoptar una postura rígida que, en principio, no surge en forma expresa de las disposiciones previstas en la Constitución Nacional ni de la Ley de Coparticipación de Impuestos N° 23.548 -específicamente en su artículo 9- ni de las adecuaciones introducidas recientemente por el Consenso Fiscal 2021⁴⁰, en lo que respecta al impuesto bajo comentario.

En base a lo expuesto, así por ejemplo, si una entidad financiera del exterior (sin inscripción y presencia física -local/sucursal- en la Provincia de Córdoba) efectúa un préstamo

39 PERLATI, Sebastián F.; MICHELINI Pablo A. (2018) “Ingresos Brutos. La Comercialización de Servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el Exterior”, en *Doctrina Tributaria (DTE)*. XXXIX. Octubre de 2018. Errepar.

40 Último párrafo del inciso a. de la Cláusula Segunda del punto I. COMPROMISOS EN MATERIA TRIBUTARIA: “La comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, quedará alcanzada por el gravamen cuando se verifique que la prestación del servicio se desarrolla o utiliza económicamente en la jurisdicción, o que recae sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial o, bien, cuando el prestador o locador contare con una presencia digital en la jurisdicción, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines...”.

Cabe precisar que, la Ley Convenio se encuentra integrada por Acuerdos o Pactos —entre los cuales se ubica el Consenso Fiscal— que la complementan y/o modifican (“El Cóndor Empresa de Transportes SA c. Buenos Aires”) y, en ese marco, siguiendo a la CSJN “la inclusión del apartado 2 del inc. b), del art. 9, en el capítulo de la ley 23.548 titulado “obligaciones emergentes del régimen de esta ley”, así como la inequívoca claridad de su redacción, impiden sustraerse de su vigencia so pretexto de que se trata tan sólo de una pauta orientadora, más aún si se tiene en cuenta que la norma interpretada cuenta con la finalidad autónoma de evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones. (Fallos: 321:358). En similar sentido en fallo Fallos: 342:971.

de dinero a sujetos domiciliados/radicados en la mencionada jurisdicción, la operación financiera quedará sujeta a imposición en el ámbito de Córdoba en la medida que la utilización económica de los fondos⁴¹ sea en dicha jurisdicción⁴².

El hecho de no poseer local/sucursal/establecimiento no debería constituir un elemento condicionante para sustentar la existencia o no de gravabilidad por cuanto, de la realidad económica de la operación, se advierte -a priori- la existencia de una decisión y/u organización estructural del sujeto del exterior tendiente a especular con el desarrollo de una actividad financiera en la jurisdicción involucrada, sujeción esta que viene efectivizada o materializada a través de la utilización económica por parte del mutuario.

Otro ejemplo que iría en la misma línea se da en el caso de los Cedears (Certificados de Depósito Argentino)⁴³, ya que atento a la naturaleza y particularidad de los mismos la actividad financiera realizada por el inversor es efectuada en el ámbito de la jurisdicción de la Provincia de Córdoba, con independencia del valor que representan los Cedears.

Frente a dicho marco conceptual, cabe señalar que la Provincia de Córdoba a través de sus distintas adaptaciones al hecho imponible ha receptado para el caso de prestaciones de servicios -donde quedan incluidas las operaciones financieras- a la utilización económica como el elemento y/o indicador que estaría otorgando una mayor precisión y/o contextualización a la conexión y/o vinculación entre el presupuesto de gravabilidad (actividad ejercida con habitualidad y onerosidad) y el ámbito espacial para su configuración dentro de la jurisdicción de la Provincia de Córdoba (sustento territorial) ya que por la naturaleza o característica de la actividad indefectiblemente evidencian un desarrollo o evento de ejecución en el ámbito de la jurisdicción provincial.

Para la generación del "servicio" y, por ende, su conexión territorial, resulta imprescindible la utilización económica por parte de los sujetos domiciliados, radicados o ubicados en territorio provincial como elemento disparador de la gravabilidad del mismo, puesto que su prestación perfecciona su desarrollo justamente en la Provincia de Córdoba (utilización).

Tratándose de un contribuyente de Convenio Multilateral que obteniendo excedentes financieros en el desarrollo de sus actividades económicas, realiza inversiones o colocaciones con tales fondos en diversos instrumentos o activos financieros (plazos fijos, títulos públicos, obligaciones negociables, suscripción en fondos comunes de inversión, cedears, etc.), quedan inmiscuidos en el artículo 2° del Convenio Multilateral, con total independencia del régimen de atribución (general o especial) que puede dispensar el contribuyente a los ingresos provenientes de la actividad económica que le permite la generación de excedentes para la colocación de tales ingresos en operaciones financieras⁴⁴.

Asimismo, corresponderá la distribución por tal régimen general cuando los ingresos por colocaciones financieras provengan de operaciones transitorias o accidentales, siempre

41 Mediante mecanismo de retención con carácter de pago único y definitivo.

42 Ahora bien, los rendimientos/intereses provenientes del exterior o acciones de empresas del exterior, como principio general, no existiría hecho imponible en el gravamen ya que el desarrollo de la actividad económica por parte del inversor, en tales casos, no estaría realizada dentro del país.

43 Representan a acciones de empresas que cotizan en Estados Unidos.

44 Algunos autores suelen referirse a estas operaciones como actividades complementarias, pero a nuestro criterio constituyen operaciones financieras autónomas porque no son el resultante de las operaciones de comercialización de bienes o prestaciones de servicios que puede llevar a cabo el contribuyente cuando otorga facilidades de pago. De hecho en la mayoría de las jurisdicciones, tales actividades quedan sometidas a una alícuota determinada para la actividad, por lo tanto, a nuestro entender, resultaría una actividad escindible de la actividad generadora de los excedentes de fondos.

derivadas de los ingresos de la actividad gravada⁴⁵.

Aun cuando alguna jurisdicción en su ordenamiento tributario haya procedido a eximir del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los ingresos provenientes de los rendimientos/intereses (vgr. Depósito a Plazo Fijo) o de la enajenación de determinados instrumentos financieros, a los fines del armado del coeficiente unificado corresponderá tratarlos como computables, dado que se encuentran dentro del ámbito de imposición del tributo, sin perjuicio de que la jurisdicción exima tales ingresos para la conformación de la base imponible.

Por otro lado, tratándose de una actividad financiera, la misma, encuadra dentro de una prestación de servicios y, por lo tanto, siguiendo el actual criterio de interpretación de los Organismos del Convenio para la atribución de los ingresos en tales casos, deberá determinarse necesariamente dónde son "...efectivamente prestados los mismos...", por entender que ese es el lugar de donde provienen a que hace referencia el Convenio.

Tal como los señaláramos en el escrito de nuestra autoría en el Libro de Convenio Multilateral⁴⁶: *"Con los actuales medios, herramientas y/o mecanismos que tiene el contribuyente para efectuar este tipo de colocaciones o inversiones de fondos en entidades financieras o entes u organismos autorizados a tales efectos, va de suyo que resulta sumamente complejo determinar el lugar de la efectiva prestación, toda vez que, se podrían abrir infinitas situaciones dependiendo del tipo de operación/instrumento y/o de los distintos sujetos/actores intervinientes en la misma. Así a modo de ejemplos nos permitimos enumerar las siguientes situaciones que pueden hacer variar el criterio para definir la atribución de los ingresos en el marco del régimen general del artículo 2º: ¿Lugar físico de la entidad financiera donde el contribuyente generó la operación en forma presencial?, ¿Lugar donde se encuentra situada la cuenta que generó el resultado?, ¿Lugar físico desde dónde el contribuyente efectúa la transacción financiera (Homebanking o cualquier otra plataforma y/o medio electrónico o digital)?, ¿Lugar físico de la ubicación geográfica de los Agentes de Liquidación y Compensación (ALyC)?, ¿El domicilio de la Caja de Valores S.A. o del Mercado dónde se liquida y compensa las operaciones de compra y venta de valores negociables (BYMA)?, ¿lugar de apertura de la cuenta comitente?, ¿el lugar de celebración del contrato por el depositante con la entidad financiera?, etc⁴⁷."*

Un antecedente de la Comisión Arbitral que podría traerse a colación en este tema es el caso de *"Fuller Argentina S.A C/ Provincia de Buenos Aires"*⁴⁸, donde la Comisión sostuvo que: 1) los ingresos provenientes de depósitos a plazo fijo, rentas de títulos públicos y diferencias de cambio, deben formar parte de la masa de ingresos a distribuir como base imponible por aplicación del Convenio Multilateral, en razón de que el artículo 2º inciso b) se refiere a los ingresos en general sin limitación alguna, 2) los ingresos deben necesariamente atribuirse a la jurisdicción en la cual los mismos se originan, 3) para la identificación del lugar de origen de los ingresos se han señalado diversos criterios ta-

45 Artículos 4 y 5 de la Resolución General CA N° 18/2022.

46 PERLATI Sebastián F., MICHELINI Pablo A. (2023): "Atribución de ingresos por prestaciones de servicios" en CHICOLINO, Ricardo, PERLATI, Sebastián F., VERNETTI, Luciano (dir): *Convenio Multilateral. Análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*. Errepar. Año 2023.

47 En la práctica es muy común asignar los ingresos por rendimiento financiero al lugar que se encuentra la sucursal de la entidad donde el contribuyente tiene abierta la cuenta bancaria o bursátil. No obstante, el problema se visualiza en aquellas operatorias donde se interpreta que el ingreso (rendimiento) se produce en el lugar donde se centraliza u opera el mercado generador de la renta invertida (Rofex, Caja de Valores, Bolsa, etc.).

48 RESOLUCION (CA) N° 2/1989.

les como: lugar de concertación de la operación que los origina, lugar del domicilio del adquirente o tomador, lugar de radicación de los bienes o prestación de los servicios, 4) dado el caso particular y las pruebas recolectadas, todos los criterios enunciados conducen a la atribución o imputación de los ingresos en cuestión a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires ya que, en la misma, han sido concertadas las operaciones y, a la vez, tienen allí su domicilio tanto la firma recurrente como las entidades financieras, por lo que torna innecesario toda elaboración ulterior del tema bajo examen.

Cabe precisar que, la solución brindada por la Comisión Arbitral tenía la particularidad de que todos los criterios posibles de atribución de ingresos⁴⁹ conducían a asignarlos a una sola jurisdicción, pero distinto sería el caso –a nuestro criterio- cuando, por ejemplo, la empresa que hace las inversiones en vez de tener su domicilio en Ciudad Autónoma de Buenos Aires, lo tiene en Tucumán y las colocaciones de excedentes financieros se hicieran en la Provincia de Buenos Aires, situación que implicaría –a priori- haber optado efectivamente entre uno de los distintos criterios existentes.

Frente a las consideraciones expuestas en los párrafos precedentes y, considerando que estamos en presencia de inversiones que por lo general se formalizan mediante actos o instrumentos legales (aun cuando sean de manera digital), la atribución de los ingresos provenientes de depósitos u otras formas de captación de fondos presenta como disyuntiva: a) su imputación a la jurisdicción del domicilio donde se produce efectivamente el depósito (casa central o sucursal de la entidad financiera), el cuál muchas veces resulta coincidente con el domicilio del depositante titular de los fondos y/o rendimientos devengados o, b) asignar los mismos a la jurisdicción del inversor con total independencia de donde se encuentre radicado el mercado/entidad o sucursal que opera con los fondos. Sobre este aspecto, hasta el momento, no se cuenta con opinión de los Organismos del Convenio.

No obstante, esta situación debería –en todos los casos- ponderar una postura o criterio que permita considerar una atribución de estos ingresos de la forma más lógica, equitativa y razonable entre las distintas jurisdicciones que intervengan en esta operatoria, siempre teniendo presente la actividad económica multijurisdiccional desplegada por el sujeto comprendido en el Convenio y los ingresos derivados de la misma, los cuales son los generadores del producido de la colocación financiera.

Como conclusión de este apartado y limitándonos a las operaciones financieras resulta imprescindible que las distintas jurisdicciones respeten el principio de territorialidad y de atribución de los ingresos que le confieren y/o asisten las distintas normas legales vigentes; esto es gravar solo la porción de la materia imponible de los rendimientos/ingresos que, por su naturaleza y/o característica, evidencian un desarrollo o evento de ejecución de la actividad financiera, en el ámbito de la jurisdicción provincial, sin excederse del mismo.

B) Base Imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para “la Operaciones Financieras”.

En el caso de las operaciones financieras, la base imponible -en términos generales- estará constituida por el monto total de los intereses o ajustes por desvalorización monetaria –artículo 205 del Código Tributario-, ya que tal concepto es el que más se asemeja a la definición empleada por el artículo 210 del Código para definir “...*el monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal de las actividades gravadas...*”⁵⁰.

49 Cuya tendencia de los Organismos del Convenio eran los vigentes a ese momento.

50 En aquellas operaciones en moneda extranjera, la Diferencia de Cambio que pudiere existir sólo constituirá base

En efecto, tal como lo expresáramos en párrafos anteriores, los intereses en una operación financiera (plazos fijos, títulos públicos, cauciones bursátiles, etc.) constituyen *"...la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación y, en general, el de las operaciones realizadas..."* -artículo 210 del Código Tributario-. Reafirma lo expuesto, lo establecido en el inciso a) del artículo 239 del Código al señalarse que, para la determinación de la base imponible no se computarán como ingresos brutos gravados: *"a) Los importes que constituyen reintegros del capital, en los casos de depósitos, locaciones, préstamos, créditos, descuentos o adelantos, y toda otra operación de tipo financiero, así como las renovaciones, repeticiones, prórrogas, esperas u otras facilidades, cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada..."*.

No obstante lo indicado en párrafos precedentemente, cabe señalar que dentro del ordenamiento provincial, para determinadas operaciones financieras existen una conformación de bases imponibles especiales:

1. En los casos de *operaciones de préstamo en dinero*, realizados por personas humanas o jurídicas que no sean las contempladas por la Ley Nacional N° 21526 y sus modificatorias: el monto de los intereses y ajustes por desvalorización monetaria -artículo 216 del Código-.
2. En el caso de resultados originados por *derechos y/u obligaciones emergentes de transacciones u operatorias con instrumentos y/o contratos derivados*, cualquiera sea su naturaleza, tipo, finalidad, uso y/o intención en la operación (cobertura y/o especulativo), efectuadas por sujetos o entidades no sujetas al régimen de la Ley de Entidades Financieras N° 21526: se conformará solo por la sumatoria de los resultados positivos individuales de los respectivos contratos en el período correspondiente. Cuando los instrumentos y/o contratos sean materializados o negociados a través de bolsas o mercados institucionalizados (MATBA, ROFEX, entre otros), la base imponible de cada periodo se determinará

imponible -a nuestro criterio- la derivada de los intereses o porción del ingreso gravado. Lo expuesto implica que un mutuo en moneda extranjera la diferencia de cambio estará gravada exclusivamente por la parte de los intereses devengados/percibidos, según corresponda.

Respecto de la gravabilidad de las diferencias de cambio en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, debemos reconocer que existe una gran discusión doctrinaria y jurisprudencial al respecto. Así, por ejemplo, la Provincia de Buenos Aires en su informe N° 97/03 concluye que se encuentra alcanzado por el gravamen al participar del concepto de *"financiación y ajustes por desvalorización monetaria"*. La justicia de la Ciudad de Buenos Aires en "Algodonera Santa Fe S.A. c. Ciudad de Buenos Aires", Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, sentencia del 5/08/2005, por mayoría resolvió las diferencias de cambio se encuentran estrechamente vinculadas a la actividad gravada habida cuenta de que, en tanto recomponen el valor del precio oportunamente facturado, modifican el precio final de los bienes intercambiados en el ejercicio de aquella actividad. Por el contrario, en "Aerolíneas Argentinas", la Sala II del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires -20/3/2013- por el voto mayoritario, se consideró no gravadas las "diferencias de cambio". Autores como Borrego, Daniel, en su escrito "Diferencias de cambio y regalías en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos" - Práctica Profesional 2013-203, 89- afirma que: *"El interés, no constituye renta pura, sino que se compone además de coberturas de riesgo de incobrabilidad y de inflación. Quien otorga plazo, cede "tiempo" y no es un mero aforismo que el "tiempo es dinero"*.

Es dable señalar que el facturar en moneda extranjera y otorgar plazo, es solo una forma de transformar un interés "fijo" en "variable". Es optar por una protección a la devaluación explícitamente, o protegerse contra la "inflación" estimada: en todo caso son fenómenos que tienden a converger, por lo que el objetivo es en definitiva el mismo.

*Si el interés explícito queda indudablemente gravado -con el paso del tiempo-, si el implícito también tributa -al momento de la facturación, corrigiéndose el exceso de retribución con el descuento de efectivizarse-, luego la "diferencia de cambio" que en definitiva cumple una función económica similar, también debe quedar gravada.⁸ En un sentido contrario, Caranta, Martín R. - "Tratamiento fiscal de las diferencias de cambio positivas", Doctrina Tributaria Errepar, t. XXXVII, marzo 2016-, sostiene que el hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos está dado por la actividad del contribuyente, no por las consecuencias de esta, y que estos conceptos corresponden simplemente a una modalidad contable de valuación de los créditos en moneda extranjera, y no a una verdadera actividad del sujeto pasivo. Asimismo, Chicolino, Ricardo -"El tratamiento de las diferencias de cambio en el impuesto sobre los ingresos brutos y la incidencia de la inflación en el incremento de la presión tributaria de las pymes", Doctrina Tributaria Errepar febrero de 2022- afirma que *"en lo que respecta a las diferencias de cambio, comparto el criterio sostenido por el TFA de la PBA en cuanto considera que las diferencias de cambio no están gravadas por el ISIB porque no implican el desarrollo de una actividad ejercida en forma habitual y que cumpla con las condiciones impuestas en la definición del HI del tributo, y además, porque tampoco forma parte de la BI definida por la norma legal, conforme lo ya expresado ut supra"*.*

por la sumatoria de los resultados positivos y negativos obtenidos de los contratos finalizados o transferidos en dicho período –artículo 221 del Código-.

3. *En las operaciones de enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión*; los ingresos gravados se determinarán deduciendo del precio de transferencia el costo de adquisición que corresponda considerar para la determinación del resultado establecido para este tipo de operaciones en el Impuesto a las Ganancias⁵¹ debidamente actualizado sobre la base dispuesta en el decreto reglamentario del Código⁵² –inciso f) del artículo 223 del Código-

4. En los fideicomisos constituidos de acuerdo con lo dispuesto en el Código Civil y Comercial de la Nación y en los fondos comunes de inversión no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la Ley Nacional Nº 24083 y sus modificaciones, los ingresos brutos obtenidos y la base imponible del gravamen, recibirán el tratamiento tributario que corresponda a la naturaleza de la actividad económica que realicen –artículo 211 del Código-

5. Los fideicomisos financieros constituidos de acuerdo con los artículos 1.690, 1.691 y 1.692 del Código Civil y Comercial de la Nación, cuyos fiduciarios sean entidades financieras comprendidas en la Ley Nacional Nº 21526 y los bienes fideicomitidos sean créditos originados en las mismas, la base imponible se determina de acuerdo a las disposiciones del artículo 217 de este Código –artículo 218 del Código-

6. Para las compañías de seguros y reaseguros se considera monto imponible aquel que implique un ingreso por la prestación de sus servicios “(...) *A tal efecto se considerarán las sumas devengadas en concepto de primas de seguros directos, netas de anulaciones; las primas de reaseguros activos (incluidas retrocesiones) netas de anulaciones y de comisiones de reaseguros; los recargos y adicionales a las primas netas de anulaciones; la locación de bienes inmuebles y la renta de valores mobiliarios no exenta del gravamen; las participaciones en el resultado de los contratos de los reaseguros pasivos y todo otro ingreso proveniente de la actividad financiera y de otra índole, gravadas por este impuesto*” –artículo 220-.⁵³

A efectos de contrastar la incidencia que variables macroeconómicas producen en las operaciones financieras y, a la vez, el impacto que las mismas pueden generar en el gravamen atento a la especial definición utilizada por el legislador para la conformación de la base imponible dependiendo del tipo de operación y/o instrumento financiero, a continuación desarrollaremos un simple ejemplo numérico que nos permitirá visualizar la mencionada incidencia.

Supongamos que un sujeto empresa suscribió en una determinada fecha una cuota par-

51 Para el Impuesto a las Ganancias, el costo de está dado por el “precio de compra” actualizado. Dicha actualización, resultará procedente:

a) hasta Abril de 1992, cuando se trate de adquisiciones anteriores a esa fecha.

b) A partir del 1º de enero de 2018, para las compras posteriores a esta fecha.

Cabe destacar que, a tales fines, se considerará -sin admitir prueba en contrario- que los bienes enajenados corresponden a las adquisiciones más antiguas de su misma especie y calidad.

52 El artículo 155 del Decreto Reglamentario del Código procede a establecer un mecanismo específico de actualización, con una clara indicación de los períodos, al disponer que el referido costo deber ser actualizado sobre la base de las variaciones porcentuales del Índice de Precios al Consumidor nivel general, desde el mes que corresponda a la fecha de adquisición hasta el último mes anterior al de la fecha de transferencia/rescate, ambos inclusive. De esta manera la norma reglamentaria logra precisar la metodología que los inversores deberán aplicar para determinar el costo de la suscripción y, en consecuencia, la base imponible (por diferencia).

53 Atento a la base imponible especial definida en el ordenamiento tributario para las entidades de seguro, entendemos que todo ingreso proveniente de la actividad financiera que puedan generar las mismas quedará sujeta a la alícuota definida para dichas entidades, no resultando por ende de aplicación la alícuota especial para la actividad financiera.

te de un Fondo Común de Inversión por la suma de \$ 1.000.000, produciéndose el rescate de la cuota en dos momentos diferentes del tiempo, a los fines de viabilizar el impacto que tal hecho se genera en la actualización del valor de la suscripción⁵⁴:

Situación I.

Monto de la Suscripción de la Cuota Parte (SCP)	1.000.000,00	
Fecha de Suscripción de la Cuota Parte	18/2/2023	
Fecha de Rescate de la Cuota Parte	18/2/2023	
Composición del Fondo:		
Plazo Fijo (50%)	500.000,00	
De Renta Mixta (50%)	500.000,00	
Tasa de Rendimiento de Fondo de Plazo Fijo	0,17110	p/ 89 días
Tasa de Rendimiento de Fondo de Renta Mixta	0,26440	p/ 89 días
Tasa de Rendimiento Directo del Fondo CuotaParte	0,21775	p/ 89 días
Interes Resultante de la OP Financiera	217.750,00	
Tasa de Interés OP (ti)	0,2177500	p/ 89 días
Indice IPC de Mayo de 2023	1613,5895	
Indice IPC de Enero de 2023	1202,979	
Tasa de Inflación (Febrero/Mayo 2023)	0,3413281	p/120 días
Tasa de Inflación Equivalente	0,2433359	p/89 días
Tasa de Rendimiento Económico de la OP Financiera (RE)	- 0,0205784	p/89 días
Rendimiento Económico de la OP Financiera	- 25.585,88	
Comprobación:		
Capital Inicial Ajustado (CIA)	1.243.335,88	(1.000.000 * (1+0,2433359))
Capital Final Rescate (CFR)	1.217.750,00	(1.000.000 + 217.750)
Rendimiento Económico por Diferencia	- 25.585,88	(CFR - CIA)
Otra Forma: Capital Inicial Ajustado * Tasa RE	- 25.585,88	
Tasa de Rendimiento Económico	- 0,0205784	p/89 días

Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

Indice de Precio mes de Abril 2023 (IPC)	1.497,2147	
Indice de Precio mes de Febrero de 2023 (IPC)	1.282,7091	
Coeficiente de Ajuste	1,1672286	
Monto del Rescate de la Cuota Parte	1.217.750,00	
Monto Original de la Suscripción de la Cuota Parte	1.000.000,00	

54 Cabe recordar que los índices de precios son de carácter mensual y acumulativo por lo tanto tomar el índice del mes de la suscripción implica no considerar la variación de precios (inflación) de tal mes y, por otro lado, tomar el índice del mes inmediato anterior al rescate al no resultar conocido por el inversor en dicho momento implica tampoco considerar la inflación acaecida en tal período. No obstante ello, de haberse tipificado en la normativa la inclusión del mes del rescate (conocido quizás al vencimiento de la posición del anticipo), en tal caso se estaría produciendo la actualización por un período donde no estuvo expuesta la operación financiera con motivo del rescate producido por el inversionista

Monto de la Suscripción Actualizada por Coef de Ajuste	1.167.228,56	(1.000.000 * 1,1672286)
Base Imponible del Impuesto	50.521,44	(50.521,44/ 1.167.286,56)
Tasa de Referencia Económico para Determinación BI	0,0432832	(50.521,44/ 1.167.286,56)
Tasa de Rendimiento Económico de la OP Financiera (RE)	- 0,0205784	p/ 89 días

Considerando la situación planteada puede observarse que la operación financiera en un contexto económico de inflación está determinando un rendimiento económico negativo del 0,0205784 para 89 días, mientras que en la determinación de la base imponible en el gravamen bajo análisis, la tasa de rendimiento para la operación financiera planteada estaría arrojando un saldo positivo producto de la particular mecánica utilizada en la determinación de la actualización del capital inicial, al considerar el índice del mes de la suscripción (se mide al final de dicho mes y, por ende, no toma la inflación de ese período) y el índice del mes anterior al rescate (no considera los días de inflación que pudo existir en el mes del rescate). Cuanto más cercano en el tiempo se encuentre la suscripción y el rescate, mayor será el rendimiento económico de la base imponible del gravamen, toda vez que, dada la particular conformación de esta última su valor cuantitativo resultará mayor y, por ende, la tasa de rendimiento económico definida por el legislador tendería hacia la tasa de interés aplicada en la operación financiera.

Situación II.

Monto de la Suscripción de la Cuota Parte (SCP)	1.000.000,00	
Fecha de Suscripción de la Cuota Parte	1/4/2023	
Fecha de Rescate de la Cuota Parte	30/4/2023	
Composición del Fondo:		
Plazo Fijo (50%)	500.000,00	
De Renta Mixta (50%)	500.000,00	
Tasa de Rendimiento de Fondo de Plazo Fijo	0,04940	p/ 29 días
Tasa de Rendimiento de Fondo de Renta Mixta	0,09330	p/ 29 días
Tasa de Rendimiento Directo del Fondo CuotaParte	0,07135	p/ 29 días
Interes Resultante de la OP Financiera	71.350,00	
Tasa de Interés OP (ti)	0,0713500	p/ 29 días
Indice IPC de Abril de 2023	1497,2147	
Indice IPC de Marzo de 2023	1381,1601	
Tasa de Inflación (Abril 2023)	0,0840269	p/30 días
Tasa de Inflación Equivalente	0,0811154	p/29 días
Tasa de Rendimiento Económico de la OP Financiera (RE)	- 0,0090327	p/29 días
Rendimiento Económico de la OP Financiera	- 9.765,41	
Comprobación:		
Capital Inicial Ajustado (CIA)	1.081.115,41	(1.000.000 * (1+0,0811154))
Capital Final Rescate (CFR)	1.071.350,00	(1.000.000 + 71.350)
Rendimiento Económico por Diferencia	- 9.765,41	(CFR - CIA)
Otra Forma: Capital Inicial Ajustado * Tasa RE	- 9.765,41	
Tasa de Rendimiento Económico	- 0,0090327	p/29 días

Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

Monto del Rescate de la Cuota Parte	1.071.350,00	
Monto de la Suscripción Sin Actualizar	1.000.000,00	
Monto de la Suscripción Actualizada por Coef de Ajuste	1.000.000,00	
Base Imponible del Impuesto	71.350,00	
Tasa de Rendimiento Económico para Determinación BI	0,0713500	
Tasa de Rendimiento Económico de la OP Financiera (RE)	- 0,0090327	

En esta situación, al darse la suscripción y el rescate de la cuota parte en el mismo mes en que se instrumenta la operación financiera y al no estar previsto desde el punto de vista del ordenamiento provincial la posibilidad de ajustar el capital suscrito, el rendimiento económico considerado para la determinación de la base imponible resulta coincidente con la tasa de interés aplicada en la operación financiera, es decir, para tales casos no se considera el rendimiento económico en un contexto inflacionario, obteniéndose por ende la máxima diferencial en caso de existir inflación en el período de la inversión.

En base a lo señalado en el presente apartado y, desde una perspectiva de la Matemática Financiera puede observarse el tratamiento disímil o el impacto en el costo fiscal que tiene una inversión financiera en un depósito a plazo fijo⁵⁵, operación de caución bursátil o, simplemente en toda aquella inversión que tenga como base imponible al interés puro que produce la operación financiera (ti) en detrimento de la instrumentación de una inversión en una compraventa de acciones, participaciones societarias y/o en un fondo común de inversión ya que aquellas no consideran la incidencia que produce la inflación (rendimiento económico en un contexto inflacionario).

Otra cuestión que resulta necesario precisar en este apartado, es el tratamiento que corresponde dispensar en el caso de que la base imponible correspondiente a un anticipo resulte negativa. El artículo 246 del Código Tributario dispone que la compensación de los quebrantos operará, exclusivamente, contra la base imponible determinada por ingresos gravados de la misma naturaleza. Así, por ejemplo, si el inversionista tiene una base imponible negativa proveniente de una operación de fondo común de inversión (FCI) podría compensarse con ingresos positivos provenientes de operaciones en acciones. No podría compensarse rendimiento/interés de obligación negociable (ON) con base imponible negativa proveniente de un FCI.

C) El sujeto pasible de “las Operaciones Financieras” en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El Código Tributario de la Provincia de Córdoba establece que son contribuyentes del impuesto los mencionados por el artículo 32 del mismo (vgr. personas humanas, personas jurídicas, etc) y, en lo que respecta específicamente a las operaciones financieras, el citado ordenamiento provincial dispone que son “los inversionistas” –artículo 205-.

Atento a la naturaleza de algunas operaciones financieras (ejemplo: cuota partes de un fondo común de inversión) resulta necesario diferenciar la actividad desarrollada por el inversor -en oportunidad de ingresar o retirar su participación a un fondo común (suscripción/rescate de cuotaparte)- de la actividad intrínseca que pueda desplegar la entidad financiera, a los fines de dar cumplimiento con los distintos objetivos que cada fondo de inversión propone⁵⁶.

55 Exentos en virtud del inciso 15) del artículo 242 del Código Tributario
56 PERLATI Sebastián F; MICHELINI Pablo A. (2022): “Fondos Comunes de Inversión. Su gravabilidad en el

Así por ejemplo, el hecho de que las inversiones realizadas por un fondo común sean en su mayor parte -o en su totalidad- activos subyacentes que generen ingresos exentos (vgr., depósito a plazo fijo, títulos públicos, etc.) no implica -a nuestro criterio- extender tales beneficios a los inversores del fondo común ya que los ingresos que obtiene el fondo le resultan propios al mismo, luego este en oportunidad del rescate solicitado por el inversor (en especial en los FCI abiertos) procede a reembolsar, en dinero, el valor de la participación que el inversor tiene en el fondo. Dicho de otra manera, no se trata de un reembolso al inversor del rendimiento/interés que obtuvo el fondo, sino que se le liquida el valor del aporte con más/menos la fluctuación en los valores de dicho portafolio según las inversiones que realiza el fondo y que implican los cambios diarios de los valores de las cuotas partes para el inversor.

La única excepción establecida en el Código Tributario es la prevista para las personas humanas, siempre que el contenido del fondo común lo constituyan acciones que coticen en bolsa y en el porcentaje que al respecto establezca la reglamentación⁵⁷.

D) “Operaciones Financieras” exentas del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Dentro de las exenciones objetivas previstas en el artículo 242 del ordenamiento provincial y, respecto al tema que nos ocupa podemos señalar:

1- a toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones, y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro, por la Nación, las provincias o las municipalidades, así como también las rentas producidas por los mismos y/o los ajustes de estabilización o corrección monetaria. No se encuentran alcanzados por la mencionada exención los ingresos derivados de las actividades desarrolladas por los agentes de Bolsa y por todo tipo de intermediarios con relación a tales operaciones -inciso 2)-⁵⁸.

2- a los intereses y la actualización monetaria obtenidos por operaciones de depósitos de Caja de Ahorro -inciso 6-;

3- a los intereses en las operaciones de préstamos que se efectúen a empresas comerciales, industriales, agropecuarias, financieras o de servicios que lleven libros que les permitan confeccionar balances en forma comercial, por parte de los socios, asociados, accionistas, directores, gerentes y otros empleados, cuando no retiren total o parcialmente las utilidades provenientes de dividendos, honorarios, remuneraciones y otras retribuciones acreditadas -inciso 7-;

Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Córdoba” en Practica Integral Córdoba (PIC). Marzo 2022. Errepar.

57 Reglamentación inciso 35) Artículo 242 del CTP - *Compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, valores representativos de acciones, certificados de depósito de acciones y rescate de cuota partes de fondos comunes de inversión:*

Artículo 184: *La exención establecida en el inciso 35) del artículo 242 del Código Tributario Provincial, aplicable a las operaciones de rescate de cuotas partes de fondos comunes de inversión, alcanza a los ingresos que se obtengan del referido rescate, siempre que, como mínimo, el setenta y cinco por ciento (75%) de las inversiones del fondo común de inversión esté compuesto por los valores a que hace referencia el citado inciso. En caso contrario, los ingresos provenientes de la operación de rescate estarán sujetos al tratamiento impositivo establecido en el ordenamiento provincial para este tipo de inversión.*

No se tendrá por cumplido el porcentaje a que hace referencia el párrafo anterior si se produjera una modificación en la composición de los activos que los disminuyera por debajo del setenta y cinco por ciento (75%) durante un período continuo o discontinuo de, como mínimo, treinta (30) días en un año calendario, en cuyo caso las cuotas partes del fondo común de inversión tributarán de acuerdo al tratamiento previsto en el ordenamiento provincial.

58 A las letras emitidas por el BCRA (LEBAC y NOBAC) se las asimiló como títulos públicos. Nota N° 12/2019 Unidad de Asesoramiento Fiscal del Ministerio de Finanzas.

4- a los intereses y actualizaciones por depósitos a plazo fijo, en moneda nacional o extranjera, y por aceptaciones bancarias –inciso 15-.

5- a los intereses originados por créditos obtenidos en el exterior por parte del Superior Gobierno de la Provincia de Córdoba –inciso 33-;

6- a los ingresos provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones, siempre que –inciso 35)-:

- sean obtenidos por personas humanas o sucesiones indivisas y:

- i. se trate de una colocación por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores, y/o
- ii. las operaciones hubieren sido efectuadas en mercados autorizados por ese Organismo bajo segmentos que aseguren la prioridad precio-tiempo y por interferencia de ofertas, y/o
- iii. sean efectuadas a través de una oferta pública de adquisición y/o canje autorizada por la Comisión Nacional de Valores.

La exención será también aplicable para el caso de las personas humanas o sucesiones indivisas, en las operaciones de rescate de cuotas parte de fondos comunes de inversión del primer párrafo del artículo 1 de la ley nacional N° 24083 y sus modificaciones, siempre que el fondo se integre, como mínimo, del 75 % de inversiones en operaciones con acciones y similares que “cotizan” en mercados autorizados por la Comisión Nacional de Valores. Por lo tanto, en caso de personas humana que inviertan en fondos integrados con acciones que no cotizan en Bolsa u otros activos (vgr., plazos fijos/títulos públicos) no resultará de aplicación la exención prevista en el inciso 35) del artículo 242.

Cabe precisar que conceptos, tales como,: a) intereses recibidos por aportes de capital y al Fondo de Riesgo de una SGR, b) intereses por inversiones en cuentas “virtuales” abiertas en Proveedores de Servicios de Pago y/u otras billeteras digitales,⁵⁹ c) los intereses de los Títulos de deuda emitidos por los Fideicomisos Financieros (denominados en la práctica “valores de deuda fiduciaria”), d) las operaciones de descuento de fondos comunes de inversión, cheques electrónicos y pagarés bursátiles⁶⁰; se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Córdoba.

E) Codificación y alícuotas de “las Operaciones Financieras” en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El artículo 23 de la Ley Impositiva N° 10.854, para la anualidad 2023, dispone la alícuota especial para los ingresos provenientes de los servicios financieros que se detallan a continuación:

59 No obstante lo expuesto, es de advertir que previo a analizar el tratamiento tributario que le corresponde dispensar al rendimiento generado por la inversión financiera en una cuenta abierta en una billetera digital en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, resulta necesario precisar ¿qué tipo de operación financiera se realiza? y, a la vez, ¿cuál es la naturaleza de la cuenta abierta en las mismas?. Así, por ejemplo, respecto al primer punto y, tomando como eje la operatoria de Mercado Libre se puede afirmar que los distintos clientes/usuarios de la referida billetera, invierten sus saldos disponibles que posee en la cuenta de Mercado Pago abierta en MercadoLibre S.R.L., en cuotapartes del Fondo Común de Inversión Mercado Fondo, el cual es administrado por Industrial Asset Management S.G.F.C.I.S.A. en su carácter de Sociedad Gerente inscripta ante CNV y cuya custodia de activos está a cargo de Banco Industrial S.A. en su carácter de Sociedad Depositaria inscripta ante la CNV; por lo tanto, le resultarían de aplicación la opinión que hemos vertido respecto a la inversiones en cuotapartes de FCI. Distinto sería el caso, por ejemplo, para la Billetera Naranja X donde la inversión es realizada en un cuenta remunerada donde el propio PSP ofrece rendimientos al usuario/cliente por el dinero que tiene depositado en la misma.

60 Como cualquier otra operación en los mercados institucionalizados, la misma se canaliza a través de un ALyC (agente de bolsa), quien interviene en nombre de su comitente (el inversor).

	Descripción/Observación y/o Tratamiento Especial	Alícuota	Alícuota Reducida (Artículo 40 de la presente Ley)	Alícuota Agravada (Artículo 41 de la presente Ley)
1.-	<i>Préstamos de dinero (con garantía hipotecaria, con garantía prendaria o sin garantía real), descuentos de documentos de terceros y demás operaciones financieras efectuadas por entidades no sujetas al régimen de la Ley Nacional N° 21526 -de Entidades Financieras-:</i>	7,00%	-	-
2.-	<i>Préstamos de dinero efectuados por las entidades a que se refiere el inciso 5) del artículo 240 del Código Tributario Provincial, Ley N° 6006 - T.O. 2021 y sus modificatorias-:</i>	3,00%	-	-
3.-	<i>Servicios desarrollados por las compañías de capitalización y ahorro:</i>	5,50%	-	-
4.-	<i>Servicios desarrollados por casas, sociedades o personas que compren o vendan pólizas de empeño, realicen transacciones o adelanten dinero sobre ellas, por cuenta propia o en comisión:</i>	6,50%	-	-
5.-	<i>Transacciones u operaciones con instrumentos y/o contratos derivados, cualquiera sea su naturaleza, tipo, finalidad, uso y/o intención en la operación (cobertura y/o especulativo), efectuada por personas o entidades no sujetas al régimen de la Ley Nacional N° 21526 -de Entidades Financieras-:</i>	4,75%	-	5,50%
6.-	<i>Compra y venta de divisas, títulos, bonos, letras de cancelación de obligaciones provinciales y/o similares y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las provincias o las municipalidades:</i>	6,50%	-	-
9.-	<i>Enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares comprendidos en el inciso f del artículo 222 del Código Tributario Provincial-:</i>	4,75%	-	5,50%

III. Conclusión.

A lo largo del presente trabajo podemos advertir que la estructura jurídica vigente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la jurisdicción de la Provincia de Córdoba, comprende a las operaciones financieras dentro del objeto del tributo.

Bajo dicho razonamiento, podemos resaltar los siguientes aspectos:

a) aquellos contribuyentes que obteniendo excedentes financieros en el desarrollo de sus actividades económicas opten por efectuar inversiones o colocaciones de tales fondos en diversos instrumentos o activos financieros (plazos fijos, títulos públicos, obligaciones negociables, suscripción en fondos comunes de inversión, cedears, etc.) deberán tributar considerando la existencia de una actividad gravada diferente a su actividad general y, como tal, aplicar la base imponible y alícuota especial definida a tales efectos.

b) en aquellas situaciones donde el sujeto pasible del gravamen por una determinada actividad de venta o prestación de servicios efectúa actualización, cargos financieros o ajustes en el precio del bien o servicio comercializado con motivo de la desvalorización monetaria que se produce en dicho marco (CER, CVS, u otra cláusula de ajuste del precio), no se verifica la existencia de una nueva actividad económica sino tan sólo una integración de base imponible por su actividad ejercida.

c) desde una perspectiva financiera del impacto que genera la incidencia del impuesto en las actividades analizadas, la base imponible puede conformarse ya sea considerando el rendimiento/interés que genera la operación per se –tasa de interés- o el rendimiento económico obtenido en un contexto inflacionario (tasa de rendimiento económico), el cual implica la posibilidad de no tributar sobre valores nominales.

MEDIDAS PREVENTIVAS O RESTRICCIONES ARBITRARIAS

PREVENTIVE MEASURES OR ARBITRARY RESTRICTIONS

Ab. Javier Augusto Sánchez Buteler¹

RESUMEN:

Habiendo transcurrido más de cinco años desde que se incorporó el inciso h) al artículo 35 de la Ley 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), mediante el cual se faculta al personal de la AFIP a disponer medidas preventivas para evitar maniobras que puedan afectar la normal percepción de los tributos, nos proponemos con esta breve colaboración efectuar algunas breves reflexiones respecto de estas atribuciones y las consecuencias prácticas que ha traído su aplicación - generalizada - por parte del organismo.

SUMMARY

After more than five years have elapsed since subparagraph h) was incorporated into article 35 of Law 11683 (t.o. 1998 and its amendments), by which AFIP personnel are empowered to order preventive measures to avoid maneuvers that may affect the normal perception of taxes, we propose with this brief collaboration to make some reflections regarding these attributions and the practical consequences that its application - generalized - by the agency has brought.

PALABRAS CLAVE: CUIT - Suspensión - Apócrifa - Medidas Preventivas - Evasión - Sanción - Restricciones.

KEY WORDS: Single Tax identification - Suspension - Apocryphal - Precautionary measures - Evasion - Sanction - restrictions.

¹ Javier Augusto Sánchez Buteler. Abogado (UNC). Especialista en Derecho Tributario y Aduanero. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Pontificia Universidad Católica Argentina. Secretario Académico de la Sala de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de la Ciudad de Córdoba. Disertante sobre temas de actualidad tributaria. Abogado litigante en Derecho Tributario y Penal Económico. Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-1356-826X>.

I. Introducción

Con fecha 29 de Diciembre de 2017 fue publicada en el Boletín Oficial de la Nación la Ley N° 27.430, mediante la cual, y entre otras modificaciones introducidas al texto de la Ley de Procedimiento Fiscal Nacional N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), se le agregó al repertorio de atribuciones que detentan los funcionarios y agentes de la AFIP previstas en el artículo 35 (Capítulo V, Facultades de Verificación y Fiscalización), la posibilidad de disponer “medidas preventivas” dirigidas a evitar la consumación de maniobras de evasión fiscal llevadas a cabo por contribuyentes o responsables.

Al respecto el inciso h) del artículo 35 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) expresa lo siguiente: *“La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el Organismo Recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo solo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley nacional 19549 de procedimientos administrativos.”*

Con la incorporación del inciso citado, se intentó corregir - aunque como veremos, muy superficialmente - la ausencia de un régimen legal para que el organismo pueda disponer la suspensión de la CUIT de un contribuyente o responsable incurso en alguna de las causales previstas en la Resolución General AFIP N° 3832/2016, toda vez que antes del dictado de la Ley N° 27430, no existía en la Ley N° 11683 ninguna disposición al respecto; directamente, el organismo recurría a la controvertida disposición general N° 3832/2016 (AFIP) (vigente al día de la fecha) para disponer la inclusión en la base de contribuyentes no confiables, limitaciones al acceso a los servicios con clave fiscal, bloqueo de CUIT, entre otras restricciones. Todo ello, a partir de un dudoso procedimiento de evaluación periódica de los contribuyentes y responsables, dirigido a desarticular actividades que signifiquen la creación de estructuras jurídicas destinadas a la producción y comercialización de comprobantes “apócrifos”.

A continuación, procederemos a enunciar en los puntos subsiguientes las principales objeciones a la norma objeto del presente comentario.

1. Regulación parcial – ausencia de aspectos básicos que hacen a la comprensión y aplicación del dispositivo.

Una primera crítica a la redacción del inciso h) del artículo 35 de la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), va dirigido a la falta de precisiones en cuanto al tipo de restricciones que podría disponer el organismo, como así también, quien será la autoridad encargada de ordenarla.

Así, y salvo la “suspensión” de la condición de inscripto” (de contribuyentes o responsables), el precepto ha prescindido señalar cuáles son las “medidas” que permitirían evitar las maniobras de evasión fiscal; solamente se detallan los “efectos” que las mismas ten-

drían sobre “la condición del contribuyente”, “la posibilidad de emitir comprobantes”, “la habilidad de estos para generar créditos fiscales a terceros” o “su idoneidad para respaldar deducciones tributarias”, pero en modo alguno se ha detallado en el inciso h) cuáles serían las medidas que podría disponer la AFIP, (como sí lo ha establecido la Ley para el caso del decomiso, interdicción y secuestro de mercaderías normado en el art. 40.1.1 de la Ley N° 11.683 t.o. 1998 y sus modificaciones.

También observamos que la norma omite señalar quien sería la autoridad para disponer y efectivizar medidas que, por los graves perjuicios que traen aparejados para el contribuyente o responsable, representan verdaderas sanciones impropias y por lo tanto, deberían ser resueltas por funcionarios que revistan la calidad de juez administrativo según las previsiones contenidas en el Decreto Nacional N° 618/1997, y no por empleados de la AFIP, razón por la cual, entendemos que debería haberse identificado la autoridad de aplicación con competencia para dictar “medidas preventivas”.

Resulta menester tomar nota de la cuestión planteada, dado que observamos que, en muchos casos, el contribuyente afectado tiene que “deambular” por los pasillos de la AFIP para dar con el empleado o funcionario que dispuso la medida y solicitar explicaciones al respecto, para luego proceder a intentar el levantamiento de las mismas, lo cual, trae aparejado serios inconvenientes para el contribuyente o responsable afectado.

Una segunda crítica, apunta a que en el inciso h) se expresa que las medidas preventivas tendrían por efecto evitar la consumación de maniobras de evasión en lo “*relativo a determinados actos económicos*” y “*sus consecuencias*”. Aquí se nos presenta un interrogante, ¿a qué actos y consecuencias se está refiriendo la norma?, dado que no se advierte que el legislador haya brindado precisiones al respecto que nos permita tener alguna certeza sobre tamaña generalización.

Entendemos, que el legislador debió ser más preciso al respecto, no solo para circunscribir a que tipo de acto se está refiriendo la norma, sino también, para limitar los alcances de los mismos, y con ello, otorgar mayor certidumbre a la aplicación de dicho dispositivo. Consideramos que la expresión referida a “*sus consecuencias*” sin ninguna precisión al respecto, demanda una urgente reglamentación por parte de la A.F.I.P., dado que ello permitirá brindar seguridad sobre los efectos que podrían llegar a tener la aplicación de restricciones sobre diversas operaciones comerciales, civiles, financieras etc., que diariamente realizan un sin número de contribuyentes y responsables.

2. El efecto “devolutivo” y sus consecuencias perjudiciales para el contribuyente o responsable.

Esta observación, tiene que ver con los efectos que la Ley ha dispuesto para el caso que el contribuyente o responsable decida cuestionar las medidas preventivas ordenadas por el fisco. Si bien reconocemos que con el dictado del dispositivo ahora el contribuyente o responsable cuenta con la posibilidad de articular una defensa (la norma alude a una “*manifestación de disconformidad*”), consideramos mezquino el efecto otorgado a tal ejercicio del derecho, dado que la norma solo prevé el efecto suspensivo, únicamente, para el caso en que se discuta la suspensión de “la condición del contribuyente” durante la etapa administrativa; al respecto el precepto establece: “*El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en caso de suspensión de la condición de inscripto, en cuyo caso tendrá ambos efectos*”.

Como podemos advertir, solo se ha previsto el efecto “suspensivo” para el supuesto que el reclamo este dirigido a plantear una disconformidad contra la *“suspensión de la condición de inscripto”*, pero no así para el caso que el organismo resuelva aplicar otras restricciones, como por ejemplo, bloqueo de la CUIT, limitación al acceso a los servicios con clave fiscal, inclusión en la base de contribuyentes no confiables, etc.; donde la tramitación de un eventual reclamo administrativo o judicial por parte de un contribuyente o responsable afectado tendrá efecto “devolutivo”, y por lo tanto, obligado a soportar el peso de tales restricciones.

En este sentido, notamos que con la redacción del art. 35 inciso h) de la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) se siguen repitiendo los mismos errores que la anterior Resolución General N° 3358/2012 dictada por la AFIP (hoy derogada) y la Resolución General AFIP N° 3832/2016 (vigente), al permitir la ejecución de medidas restrictivas estando pendiente la tramitación de un descargo presentado por un contribuyente o responsable.

A su vez, también disentimos del alcance otorgado al efecto suspensivo citado, dado que, si bien la *disconformidad* tendrá ese efecto, limitó su aplicación al ámbito administrativo. Ello se interpreta de la segunda parte del dispositivo comentado que dispone: *“... la decisión que en definitiva dicte la administración podrá ser impugnada por la vía prevista en el art. 23 de la Ley N° 19.549 de procedimientos administrativos”*.

El artículo 23 citado posibilita articular la demanda contenciosa administrativa pero con efecto devolutivo, razón por la cual, el contribuyente o responsable se vería obligado a soportar la vigencia de las medidas restrictivas hasta el dictado de una sentencia por parte del juez competente. En este sentido, discrepamos con la vía procesal elegida por el legislador, dado que coloca al afectado en un estado de daño permanente puesto que, salvo la posibilidad de articular una medida cautelar (artículos 230 y 232 del C.P.C.C.N.) que suspenda las restricciones impuestas por el fisco, el contribuyente o responsable deberá afrontar el proceso judicial con la sanción impropia aplicada sin poder modificar dicho estatus. Tal circunstancia confronta con el derecho constitucional de trabajar y ejercer industria lícita establecida en el art. 14 de la Constitución Nacional, el derecho de defensa en juicio previsto en el art. 18 y de propiedad garantizado por el artículo 17 de la Constitución.

Sobre este aspecto, concuerdo con Gabriel E. Ludueña ⁽²⁾ al decir que: *“Estas afecciones solo pueden ser discutidas por el contribuyente con efecto devolutivo, salvo respecto de la suspensión de la condición de inscripto, la que tiene efecto suspensivo. Este efecto suspensivo es efímero o fugaz, pues una vez que la AFIP resuelva el descargo, la vía otorgada como demanda contenciosa tiene efecto devolutivo y el contribuyente deberá plantear una medida cautelar innovativa o suspensiva. Expuesta la gravedad de las consecuencias que genera la suspensión o inhabilitación de la CUIT, debemos comentar si el procedimiento para ejercer el derecho de defensa se compadece con ese nivel de afectación y vemos que la suspensión de la condición de inscripto puede controvertirse con efecto suspensivo ante la propia Administración. Sucede que luego el tránsito a la Justicia, como es la regla cuanto se controvierte un acto administrativo, es con efecto devolutivo, teniendo el contribuyente que utilizar con éxito incierto una medida cautelar suspensiva.”*

2 Ludueña, Gabriel E. (2020): “La sanción de suspensión de la CUIT y las garantías constitucionales”, en *Práctica y Actualidad Tributaria*, Editorial Errepar. Noviembre de 2020.

“La inclusión en la base APOC constituye indiscutiblemente una sanción por un determinado accionar ilícito, a lo que se agrega la publicidad penal con los impedimentos para ejercer el comercio que ella entraña, es necesario que, en primer lugar, respete el principio de legalidad. En segundo lugar, se debe asegurar al imputado el debido proceso administrativo, con la adecuada intervención del Poder Judicial competente con carácter previo a la inclusión, la que sólo podrá llevarse a cabo luego de una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada que haya determinado la efectiva culpabilidad del afectado y aplicado la sanción.” (3).

Evidentemente, el legislador ha priorizado brindarle al organismo una herramienta expeditiva, donde el derecho a la defensa en juicio surge desdibujado, más que nada, a título “decorativo”, dado que la norma deja muy pocas chances de ejercer un real derecho de defensa por parte del contribuyente o responsable, toda vez que la AFIP, en algunos casos, sigue aplicando en forma arbitraria y en base a investigaciones carentes de sustento probatorio la inclusión de contribuyentes en la base apócrifa del organismo o la limitación para acceder a servicios con clave fiscal, entre otras restricciones, sin previamente haber dictado un acto administrativo (art. 7 Ley N° 19.549), transformando tales medidas restrictivas en verdaderas vías de hecho prohibidas por el art. 9 de la Ley N° 19549, definidas como aquellos actos materiales incurridos por el fisco que lesionan derechos de los particulares sin el previo dictado de un acto administrativo. Señala la doctrina: *“La única manera de dar un sentido... al art. 9° inc. a) de la LPA, es requiriendo que toda conducta material que perjudique los derechos de un particular sea precedida por el dictado de un acto administrativo que así lo disponga y de su notificación a los que serán afectados por él” (4).*

En otras palabras, lo que veda el ordenamiento es el cumplimiento de las actividades propias de la función administrativa, lesionando derechos constitucionales garantizados, pero prescindiendo del procedimiento legal previsto para dicha actuación. Aclárese que la inobservancia del procedimiento se da, entre otros supuestos, cuando falta el acto administrativo. *“La vía de hecho importa una actuación de suyo irregular, que desborda las atribuciones que legítimamente ejerce la función administrativa. Por el contrario, la prohibición de tales vías de hecho procura enmarcar la actividad administrativa dentro del principio de legalidad, de modo de constreñir a la Administración a conducirse dentro del estado de derecho” (5).* En esa línea, se exige, a más del acto, que el mismo cumpla una serie de requisitos, entre ellos, el de la motivación. Así lo expresa el art. 1 inc. f ap. 3 de la ley N° 19.549, que establece como un derecho del administrado *“que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas”.*

Ya lo dijo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *“...las restricciones y disposiciones que establezca el Estado son válidas en la medida en que resulten razonables y mantengan adecuada proporción entre la necesidad de custodiar el interés público comprometido y eviten desnaturalizar los derechos constitucionales del afectado” (6).* Agregando la Corte que: *“no resulta admisible que, a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública, se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional” (7).*

3 Gorosito, Alberto M. (2007), “Facturas apócrifas: ilegalidad del sitio APOC de la página “Web” de la AFIP”, en *Práctica Profesional*. Abril de 2007.

4 Mairal, Héctor A., (2022) *Control judicial de la administración pública*, 1° ed., 1° reimpr., Bs. As. Editorial La Ley. Año 2022, pág. 360.

5 Dromi, Roberto, (2009): *Derecho Administrativo*, 12° ed., Bs. As., Ciudad Argentina. Año 2009, pág. 414.

6 “Fallos: 332:2468, 333:993, 334:434, 335:239”.

7 “Fallos: 333:935”.

Sobre este aspecto, fue contundente lo resuelto por la Cámara Federal de Mar del Plata en los autos "Cordero José Luís c/AFIP-DGI Amparo 16986"⁽⁸⁾, donde resolvió lo siguiente: *"En el caso que nos ocupa y conforme dan cuenta las constancias administrativas aportadas, encuentro que las medidas adoptadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) (inclusión en la Base de Contribuyentes no Confiables y CUIT limitada), han sido dispuestas sin el dictado de un acto administrativo previo, que delimite los alcances de la decisión, ni tampoco se ha cursado intimación al contribuyente, privándolo así de las garantías del debido proceso y de ejercer los remedios que el ordenamiento jurídico establece para impugnar las decisiones administrativas. En efecto, en el caso de autos la irrazonabilidad se configura por la alteración del curso natural del procedimiento administrativo, ya que primero se aplicó la sanción -inclusión en la base de datos y limitación del CUIT- y luego se le dio la facultad al contribuyente de transitar un procedimiento para demostrar que la medida no se le aplicaba, en una clara inversión del procedimiento sancionatorio."*

3. Las "medidas preventivas" constituyen verdaderas - y gravísimas - sanciones.

Debemos referirnos a la inclusión de las "medidas preventivas" dentro del conjunto de facultades de verificación y fiscalización previstas en el artículo 35 de la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), cuando en realidad, y por el daño que genera la aplicación de las mismas constituyen verdaderas sanciones impropias, y por lo tanto, debieron ser legisladas dentro del Capítulo VI de la Ley N° 11683 previsto para las infracciones tributarias y su posterior juzgamiento normado en el Capítulo IX del procedimiento penal y contencioso administrativo del sumario, consagrado en el artículo 70 y s.s. de la Ley N° 11683.

Con ello, se podría haber evitado que empleados de la AFIP (Oficinas de Recaudación, División de Fiscalización, etc.) puedan "decidir" sobre la aplicación de medidas restrictivas que, en algunos casos, podrían resultar desde arbitrarias hasta extorsivas, como por ejemplo, contribuyentes que omitieron la presentación de algunas declaraciones juradas correspondiente a un tributo y son compelidos (verbalmente) por el fisco a su presentación como condición para borrar el "tilde" o la "marca" en el padrón digital previsto en los sistemas del fisco; o cuando el contribuyente o responsable omite la presentación de declaraciones juradas informativas relacionado con algún régimen específico, u omite el cumplimiento de un requerimiento, y son incluidos arbitrariamente en la base apócrifa del organismo.

Sobre la calificación de las medidas preventivas como sanciones impropias, encontramos su justificación en el grave perjuicio para el que las sufre, dado que la decisión de cancelar una CUIT, incluir a un contribuyente en la base apócrifa del organismo, limitar el acceso a servicios con clave fiscal etc., constituyen claramente medidas sancionatorias, aunque no estén tipificadas como tales en el ordenamiento legal vigente. Litvak adopta la expresión sanción encubierta como rasgo distintivo para referirse a este tipo de sanciones. De esta manera, explica el doctrinario *"....más allá de las anomalías, de las irregularidades o de la falta de provisión de algunos aspectos sustanciales, el rasgo común, definitorio y omnicomprendivo de todos los diferentes supuestos que se analizaron es, precisamente, su aparición solapada, "camuflada", oculta o no explícita".*⁽⁹⁾

8 "Cordero José Luís c/AFIP-DGI Amparo 16986", Cámara Federal de Mar del Plata, de fecha 27/11/2020.

9 Litvak, José D, (2003) Sanciones Encubiertas en el Derecho Tributario, de José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erika G. Litvak. Editorial La Ley. Año 2003, pág.72.

Por su parte, Walmyr H. Grosso Sheridan ⁽¹⁰⁾, nos enseña que: *"La circunstancia de arribarse a una cancelación unilateral de una CUIT, como consecuencia de haberse detectado hechos que apriorísticamente son indiciarios de la existencia de una situación anómala atribuible a un contribuyente, representa concretamente la aplicación de lo que los doctrinalistas denominan "sanciones atípicas o impropias", puesto que indirectamente causan el efecto de un perjuicio al que las sufre, pero además, se imponen instantáneamente sin sustanciación de un procedimiento donde la persona pueda ejercer el derecho de defensa que forma parte esencial de la garantía del debido proceso. Es decir, sin ventilarse los hechos y el derecho en un trámite instructorio, se aplica la medida que causa efectos graves para quien la sufre, conculcándose de esta forma garantías enquistadas en nuestra Constitución Nacional."*

Evidentemente que nos encontramos ante sanciones encubiertas, con efectos, muchas veces devastadores para el contribuyente, dado que, al tener la CUIT bloqueada, prácticamente se transforma en un "muerto fiscal" al impedirle la utilización de los servicios con clave fiscal que tiene previsto el organismo para concretar operaciones comerciales, civiles, financieras, etc.

Por ejemplo, dicho contribuyente se verá impedido para concretar actos de comercios o civiles al no poder emitir los certificados que ordena la AFIP para transferir un rodado como el CETA, Certificado de Transferencia de Automotores previsto en la Resolución General AFIP N° 2729/2009, o el COTI para la Transferencia de Bienes Inmuebles reglado en la Resolución General AFIP N° 2371/2007.

También lo vemos para el caso de contribuyentes obligados a emitir factura o documento equivalente originado en una venta o prestación de servicios (Resolución General AFIP N° 1415/03 y sus modificaciones), y por tener bloqueado el CUIT se verán impedidos de cumplimentar tal deber formal; sin dudas la casuística es infinita y excede los límites del presente artículo, pero deja en claro el grave e irreparable perjuicio que le genera al contribuyente la aplicación arbitraria de dichas sanciones impropias.

Estudiosos del tema se refieren de la siguiente manera, para Walmyr H. Grosso Sheridan ⁽¹¹⁾: *"La CUIT se ha convertido, a través de sucesivos ordenamientos, en una especie de ADN de todo sujeto que tenga actividad económica, sea persona física o jurídica. Hoy en día, no es posible inscribir un automóvil, un bien inmueble, una sociedad, una cuenta bancaria, importar y/o exportar, o simplemente llevar adelante cualquier operación comercial o privada con quien carezca de la CUIT, en el caso de ser alguien obligado a tenerla. Este número identificatorio se ha metido prácticamente en el medio de todo el quehacer económico, siendo imposible restarle virtualidad a la relevancia que tiene en sí mismo. Un sujeto sin CUIT queda paralizado ya que en la práctica se le cierran todas las puertas para operar en los canales regulares de la economía y este hecho -desde mi punto de vista- demasiado grave para quien lo sufre...";* por su parte, Gabriel H. Ludueña destaca: *"Si nos preguntáramos qué puede hacer una persona jurídica o humana con la CUIT inhabilitada, suspendida o bloqueada, o en cualquier situación que impida operar formalmente, la respuesta es sencilla. Nada o casi nada"*. ⁽¹²⁾.

En este sentido, disentimos que las facultades que se le han brindado legalmente a la

10 Grosso Sheridan, Walmyr H. (2014) "Ilegalidad de las Cancelaciones Unilaterales de la CUIT Hechas por la AFIP" en Doctrina Tributaria Errepar, T. XXXV. Octubre de 2014.

11 Grosso Sheridan, Walmyr H. (Ob. Cit.)

12 Ludueña, Gabriel H. (Ob. Cit.)

AFIP revistan el carácter «preventivo» que se le pretende imprimir con la terminología utilizada, dado que advertimos que lo que en realidad se pretende imponer —por lo menos, así son sus efectos— son verdaderas sanciones.

Consideramos que el legislador debió haber incluido tales sanciones impropias como un supuesto objeto de instrucción sumarial previsto en los artículos 70 y 71 de la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), permitiendo al contribuyente o responsable ejercer su derecho de defensa en todas sus manifestaciones, como puede ser: tomar vista del expediente, cotejar cuales fueron los presuntos incumplimientos previstos en la RG AFIP N° 3832/2016 que se le adjudican y las pruebas que lo fundamentan, presentación de descargo y producción de pruebas, todo ello, con carácter previo a la aplicación de cualquier medida que el fisco intentase aplicar.

Por lo tanto, y por resultar las medidas preventivas un tipo de sanción impropia, creemos que su incorporación como una “facultad” más dentro de las establecidas en el art. 35 de la Ley de rito importa conferirle a un funcionario o agente un poder absoluto para aplicar restricciones (vías de hechos), con efectos colaterales muy perjudiciales para el contribuyente o responsable.

4. La Jurisprudencia.

En cuanto a la recepción por parte de los tribunales de la aplicación del artículo 35 inc. h) de la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal en los autos “Cooperativa de trabajo Cristo Obrero c/ EN -AFIP s/ Amparo Ley 16.986” ⁽¹³⁾ sostuvo que: *“Sin embargo, la suspensión de la condición de inscripto no puede ejecutarse hasta que se resuelva el recurso con efecto suspensivo expresamente previsto por el art. 35 inc. h, de la ley 11.683. Que, en el caso, la contribuyente planteó su disconformidad contra las medidas preventivas adoptadas por el Fisco Nacional a través de un reclamo en sede administrativa que aún se encuentra en trámite -lo cual no se encuentra en discusión. Que, en tales condiciones, la suspensión temporal de la CUIT no puede ejecutarse hasta que se resuelva el reclamo con efecto suspensivo, expresamente previsto por el art. 35, inc. h, de la ley 11.683, lo cual exige el dictado de un acto administrativo. Al respecto no se puede soslayar que, en el caso, la AFIP incluyó a la contribuyente en la base e-Apoc y mantuvo la cancelación de la CUIT a pesar de haberse formulado el reclamo previsto en el art. 35, inc. h, de la ley 11.683. De modo que, en el caso de autos, se encontraba configurada una vía de hecho en la medida en que se puso en ejecución un acto estando pendiente un recurso administrativo que, en virtud de norma expresa, implica la suspensión de sus efectos ejecutorios.”* ⁽¹⁴⁾.

Que si bien en los fallos citados se resolvió por el cese de la suspensión de la CUIT del contribuyente afectado, en ninguno de los precedentes citados, donde también se cuestionó la inclusión arbitraria en la “base de contribuyentes no confiables” del fisco, se ordenó la exclusión de dicha medida, fundamentado en que el inciso h) del art. 35 de la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) somete la discusión de tales restricciones al procedimiento administrativo fijado en dicho precepto, y eventualmente, de proseguir su impugnación, remite a las previsiones contenidas en el artículo 23 de la Ley N° 19549; con lo cual, y a nuestro entender, resulta perjudicial para el contribuyente dado el efecto

13 “Cooperativa de trabajo Cristo Obrero c/ EN -AFIP s/Amparo Ley 16.986”, Sala IV, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal de fecha 2/3/2023.

14 “M., M. M. c/AFIP-DGI s/amparo L. 16986”, Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo Federal de fecha 15/09/2021; “Cía. Sulfónica Nacional SA c/EN - AFIP s/amparo L. 16986”, Sala IV, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, de fecha 08/04/2021.

“devolutivo” que tiene la interposición de la demanda contencioso administrativa.

En una posición adversa para el contribuyente, también debemos señalar lo resuelto por la Sala II de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo en los autos “Prestaciones de Alquileres y Servicios SA c/EN-AFIP s/amparo L. 16986”⁽¹⁵⁾, donde se le hizo lugar al planteo formulado por la AFIP-DGI, al decir: *“En el sub examine, en el limitado marco de conocimiento propio de la vía elegida, no se vislumbra la arbitrariedad manifiesta en la decisión de incluir a la contribuyente, Prestaciones de Alquileres y Servicios S.A. en la base de contribuyentes no confiables, ni en la limitación de la CUIT de dicha empresa en los términos de la R.G. 3832/2016. En efecto, de la síntesis formulada en los considerandos que anteceden, se advierte, prima facie, que la inclusión en la base E-APOC de la contribuyente fue motivada en los extremos que se desprenden de los informes finales de inspección acompañados en las presentes actuaciones, elaborados por los funcionarios de la AFIP en el marco de las órdenes de intervención Nros. 1450468 y 1605155 (ver fs. 222/245vta. y fs. 246/255), en los que dichos funcionarios concluyen, luego de sintetizar las tareas realizadas en las fiscalizaciones, en la utilización de facturación apócrifa por parte de la firma Prestaciones de Alquileres y Servicios S.A. en los períodos fiscales 11/2011 a 03/2014 y con relación a su principal cliente Austral Construcciones S.A. Por último, la actora no ha expresado las razones que le impedirían obtener a través de las vías ordinarias -verbigracia, la prevista en el art. 9º de la R.G. AFIP 3832/2016 o la señalada por el art. 35, inc. h) de la ley 11.683, una respuesta satisfactoria en punto a la pretensión que esgrime. Que cabe añadir a cuanto se lleva expuesto, que la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) incorporó como inciso h) del art. 35 de la ley 11.683. De tal modo, a la fecha en que la limitación de la CUIT de la contribuyente fue publicada (el 31 de enero de 2018), la norma precedentemente transcrita, que faculta a la AFIP a disponer medidas preventivas y prevé un mecanismo específico para plantear la disconformidad con la medida, ya se encontraba vigente. Que de conformidad con lo señalado en los considerandos que anteceden, la acción intentada, tanto en lo relativo a la pretensión de que se declare la nulidad e ilegitimidad de la inclusión de la actora en la base de contribuyentes no confiables, como en la atinente a la consecuente limitación de la CUIT, no puede prosperar.”*

En otro precedente a favor del organismo, la Sala V de la Cámara citada en los autos “Coosud Telecomunicaciones SA c/EN - AFIP-DGI s/amparo L. 16986”⁽¹⁶⁾, sostuvo que: *“... cabe señalar que en el caso, la circunstancia de que las tres personas que serían los únicos accionistas, y además, el presidente y directores de la empresa actora desconocieran la existencia de la firma Coosud Telecomunicaciones SA, y sus actividades, y negaran tener ni haber tenido una vinculación con ella, sumado a las conclusiones del Informe de Inspección agregado a fs. 19/27 del expediente administrativo, que concluye que solo fueron confirmadas operaciones con proveedores por un 6.90% del monto de las compras con ellos informados en virtud de que no se ha podido comprobar la “real capacidad productiva de la empresa”, y está comprendida dentro de las condiciones establecidas en la IG 748/05 (DI PYNF), 2.2.8 “Desconocida por sus titulares y/o responsables”, entendiendo que tal situación se corresponde con aquellas personas jurídicas, las cuales han sido desconocidas por sus responsables y 2.2.6 “Sin capacidad económica”; no permiten descartar la hipótesis de que, en el caso, se trataría de una “sociedad ficticia”, es decir que carece de actividad real y solamente habría sido constituida a fin de proveer de facturas a su único cliente. En tales condiciones, la consiguiente limi-*

15 “Prestaciones de Alquileres y Servicios SA c/EN-AFIP s/amparo L. 16986”, Sala II, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, de fecha 30/8/2018.

16 “Coosud Telecomunicaciones SA c/AFIP-DGI s/amparo L. 16986”, Sala V, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, de fecha 3/09/2018.

tación de la CUIT; y la exigencia de que se presente a regularizar la situación en los términos de la Resolución General N° 3832/16, no resultan manifiestamente ilegítimas ni arbitrarias."

Que, en relación a estos dos últimos precedentes citados, no compartimos la solución dada por la Cámara, dado que remite al procedimiento normado en la Resolución General N° 3832/16 (AFIP) para justificar las restricciones aplicadas sin un acto administrativo que lo fundamente, con lo cual, y pese a las previsiones y efectos consagrados en el art. 35 de la Ley N° 11.683 (que el tribunal cita), seguimos colocando al contribuyente en un estado de indefensión reñido con los Derechos y Garantías amparados por nuestra Constitución Nacional.

V. Consideraciones finales.

Con la incorporación del explicado inc. h) en el art. 35 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) estamos asistiendo a la convalidación legal de algunos actos de la AFIP muy cuestionables desde lo jurídico y absolutamente arbitrarios desde lo práctico. Más allá de las buenas intenciones de los legisladores y de los actos que se pretenden erradicar, desafortunadamente buena parte de las medidas comentadas y su procedimiento no superan el más mínimo test de constitucionalidad, razón por la cual, y si bien ahora la AFIP cuenta con una herramienta legal para tratar de evitar la consumación de maniobras de evasión fiscal, entendemos que todavía existen diversas cuestiones que hacen a la redacción del inciso h) o su inclusión en el capítulo V de la Ley N° 11683, que merecen un tratamiento legislativo que subsane los errores señalados, para así poder evitar futuros planteos judiciales que puedan traer aparejado sentencias en contra de la AFIP, con las consiguientes costas que deberá afrontar el Estado Nacional con el dinero de los ciudadanos que contribuyen al sostenimiento de las arcas públicas.

REFLEXIONES SOBRE EL ACUERDO DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA FIRMADO ENTRE ARGENTINA Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA Y SU INCIDENCIA SOBRE TENEDORES DE ACTIVOS NO DECLARADOS EN ESA JURISDICCIÓN

REFLECTIONS ON THE AGREEMENT FOR AUTOMATIC EXCHANGE OF FINANCIAL INFORMATION SIGNED BETWEEN ARGENTINA AND THE UNITED STATES OF AMERICA AND ITS IMPACT ON HOLDERS OF UNDECLARED ASSETS IN THAT JURISDICTION.

Cr. Juan Martín Arias¹

RESUMEN:

El objetivo del presente trabajo es hacer un análisis del Acuerdo de Intercambio Automático de Información Financiera entre Argentina y Estados Unidos que entró en vigencia el presente año. Examinar sus diferencias con el acuerdo suscrito con dicha jurisdicción en 2017, así como las posibles implicancias para los inversores argentinos con activos no declarados en Estados Unidos. Se tendrá en cuenta para ello la experiencia Argentina recogida en virtud del Acuerdo Multilateral de Intercambio Automático de Cuentas Finan-

¹ Contador Público (UNC). Trabaja en AFIP - DGI (desde 1991). Ex Jefe de División Investigación Dirección Regional Córdoba. Post Grado Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, Universidad Complutense de Madrid - UBA (2022). Diplomado en Cooperación de Estados para el Control Fiscal Transnacional, ONU - Ginebra, Suiza, IEF - Madrid España (2017). Especialización en Precios de Transferencia, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, (2020). Nuevas Tendencias en Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales - Madrid España (2014). Capacitador en AFIP - Fiscalidad Internacional - Precios de Transferencia. Participó como docente invitado en Especialización en Derecho Tributario - Facultad de Derecho - UNC - Fiscalidad Internacional. Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-6596-8407>.

cieras (CRS – OCDE) en lo atinente al cumplimiento, exactitud y validez de la información transmitida. Se analizará también del uso que hizo la Administración Fiscal Argentina de la información recibida y de los resultados obtenidos. Por último se hará un paralelismo entre la Ley de “Sinceramiento Fiscal” promulgada en oportunidad de la firma del convenio CRS - OCDE, y del Proyecto de Ley denominada “Exteriorización del ahorro argentino” impulsada en la actualidad.

SUMMARY

The objective of this paper is to analyze the Agreement for the Automatic Exchange of Financial Information between Argentina and the United States that entered into force this year. Examine its differences with the agreement signed with said jurisdiction in 2017, as well as the possible implications for Argentine investors with undeclared assets in the United States. For this purpose, the Argentine experience gathered by virtue of the Multilateral Agreement on the Automatic Exchange of Financial Accounts (CRS – OECD) regarding compliance, accuracy and validity of the information transmitted will be taken into account. The use made by the Argentine Tax Administration of the information received and the results obtained will also be analyzed. Finally, a parallelism will be made between the Law of "Tax Candor" promulgated at the time of the signing of the CRS - OECD agreement, and the Bill called "Externalization of Argentine savings" currently promoted.

PALABRAS CLAVE: Acuerdo Internacional impuestos - Intercambio Automático - Argentina - Estados Unidos de América.

KEY WORDS: International Tax Agreement - Automatic Exchange - Argentina - United States of America.

Aclaración previa: Como Funcionario Público con más de treinta años de experiencia en áreas de Investigación y Fiscalización de AFIP-DGI, quiero dejar en claro que las opiniones expresadas en este artículo son de carácter personal y no representan el criterio oficial de la Administración Federal.

I. Introducción

Durante gran parte del siglo XX y principios del presente, la opacidad fiscal en algunos territorios permitió el traslado de beneficios y el ocultamiento de activos. Ante la Crisis Financiera Internacional y la lucha contra el terrorismo internacional, las principales economías del mundo, en el marco de la OCDE² (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), lanzaron el plan BEPS³ (Base Erosion and Profit Shifting) con el objeto de contrarrestar las estrategias de Planificación Fiscal Internacional Nociva.

2 La OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), según surge de su página web (OECD.org) es un grupo internacional de 38 países que colabora en la promoción de políticas económicas y sociales para el crecimiento sostenible y el bienestar global. Fundada en 1961, brinda un espacio para el intercambio de experiencias y mejores prácticas entre gobiernos, así como investigaciones y recomendaciones en diversos ámbitos, desde la economía hasta el medio ambiente. Su objetivo es mejorar la calidad de vida y el progreso en sus miembros y más allá, a través del análisis y la cooperación en temas clave.

3 El Plan BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios) es una iniciativa liderada por la OCDE para abordar estrategias de evasión fiscal utilizadas por empresas multinacionales. Busca prevenir la elusión mediante normas y acciones coordinadas entre países, evitando la reducción artificial de impuestos y la transferencia de ganancias a jurisdicciones de baja tributación. El plan promueve la transparencia fiscal, la equidad y la eficiencia en el sistema global de impuestos corporativos.

En ese marco, en enero de 2018, entró en vigor el "Acuerdo Multilateral de Intercambio Automático de Información Financiera – CRS" (Common Reporting Standard) con el objetivo de limitar algunas de esas prácticas. En este acuerdo, más de cien países se comprometieron a proporcionar anualmente información sobre saldos e ingresos en cuentas financieras a diferentes jurisdicciones (incluida Argentina), a cambio de recibir la misma información sobre sus ciudadanos.

Desde la firma del acuerdo y luego de haber recibido la primera tanda de información internacional, la Administración Fiscal Argentina – AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) comenzó a realizar análisis periódicos y fiscalizaciones a titulares de cuentas con saldos no declarados.

Sin embargo, debido a que Estados Unidos no fue parte de los suscriptores, no se contó con información proveniente de este país. Por ello al igual que muchas otras jurisdicciones, Argentina comenzó a realizar esfuerzos para suscribir un acuerdo similar y obtener información de ese origen.

Respecto al Acuerdo sobre información de cuentas Financieras, Estados Unidos fue precursor de este tipo de medida con la promulgación en 2014 de la Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas Extranjeras - FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). Por esta norma se impuso a las instituciones financieras de todo el mundo que debían informar las cuentas de ciudadanos estadounidenses en el extranjero.

En el marco de FATCA, en 2017, Argentina y Estados Unidos suscribieron un acuerdo de intercambio de información "a requerimiento", que permite a Argentina solicitar información sobre casos específicos debidamente fundamentados. Sin embargo, se continuaron los esfuerzos para lograr un acuerdo más amplio que implicara un intercambio periódico masivo de información financiera. Estos esfuerzos se concretaron con la firma del acuerdo de intercambio de información fiscal, que entró en vigencia el 1° de enero de este año, y se espera el primer traspaso de datos en septiembre de 2024.

Es importante destacar que este nuevo acuerdo implica un intercambio automático sin necesidad de requerimiento, pero la información transmitida se limitará principalmente a los rendimientos en cuentas financieras y no a los saldos en fechas específicas, como se recibe en el CRS de la OCDE.

Esto significa que Estados Unidos informará sobre todas aquellas cuentas que hayan generado intereses o rendimientos superiores a diez dólares (U\$S 10) durante un año.

Debido a que más allá que la información sobre ingresos en cuenta es un dato importante para nuestro fisco, también lo es el saldo de dichas cuentas al 31/12 de cada año. Ese será un punto a resolver y puede significar todo un desafío.

La Administración Argentina cuenta con herramientas como matrices y cruces informáticos para identificar las cuentas con mayor riesgo fiscal. Una vez determinadas deberá complementar los acuerdos de "intercambio automático" y "a requerimiento" para completar su análisis. En casos en que se detecten desvíos, se podrán realizar fiscalizaciones y solicitar a los responsables individuales los resúmenes y probanzas de las cuentas objetadas. Si existieran diferencias con lo declarado, se podrán realizar ajustes correspondientes.

Cuando los contribuyentes no proporcionen los resúmenes requeridos, la inspección podrá solicitar la información individual a la Administración Fiscal estadounidense – IRS (Internal Revenue Service). Es importante destacar que la información a solicitar podrá corresponder al período entre enero de 2018 hasta la fecha.

El intercambio de información a requerimiento es un procedimiento relativamente sencillo y ágil, y se encuentra operativo en la actualidad con un alto nivel de cumplimiento. La experiencia en Argentina y a nivel regional indica que la IRS es proactiva al momento de remitir información y brinda colaboración sustantiva y rápida.

Como punto de interés, se analiza la correlación existente entre la firma del Acuerdo Multilateral de Sobre Intercambio Automático de Información Financiera (OCDE -2017) y el éxito de la Ley 27.260 de Sinceramiento Fiscal promulgada durante el gobierno de Mauricio Macri, que permitió el "blanqueo" de alrededor de 100.000 millones de dólares principalmente provenientes de cuentas en el exterior.

Además, se establece un paralelismo con la situación actual en la que el gobierno del presidente Fernández ante la firma del Acuerdo de Intercambio Automático de Información Financiera entre Argentina y Estados Unidos, impulsa un nuevo régimen de exteriorización de activos denominado "Exteriorización del Ahorro Argentino", que permitiría el blanqueo de activos del exterior.

De lo mencionado se concluye que si bien la información financiera que comenzará a ser remitida a en septiembre del año próximo desde Estados Unidos no será completa, de todos modos con las herramientas que posee la administración podrá significar igualmente riesgoso para aquellos titulares que pretendan conservarlos sin declarar. De todos modos, en caso de aprobarse en el congreso la Ley "Exteriorización del Ahorro Argentino" existiría una vía de escape a un costo muy inferior al que correspondería en caso de ser detectado.

II. Marco teórico

En el siguiente apartado se hará un breve repaso sobre los conceptos que se consideran necesarios para una mejor comprensión del artículo.

III. a)- Convenios Internacionales

Un Convenio Internacional es un acuerdo, que a diferencia de los contratos, plasma la voluntad de dos o más estados, y puede ser bilateral o multilateral según la cantidad de estados que lo suscriban.

Los Convenios Internacionales se encuentran regidos por los principios del Derecho Internacional.

De acuerdo a la convención de Ginebra sobre el derecho de los tratados, las partes se comprometen a cumplir sus disposiciones, y según el principio de "pacta sunt servanda", las cláusulas de todo acuerdo deberán ser interpretadas respetando el principio de buena fe.

Jerarquía normativa de los Convenios Internacionales: Es importante tener en cuenta cual es la jerarquía normativa de los tratados internacionales en cada ordenamiento jurídico.

Los tratados internacionales pueden tener una jerarquía superior o igual a las leyes del parlamento de cada estado. En el caso de Argentina, conforme a lo establecido por nuestra Constitución Nacional en su Art. 75 Inc. 22, *“Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes”*, es decir, a las Leyes Nacionales, Decretos Nacionales, Constituciones Provinciales y Leyes Provinciales, y solo están por debajo de la Constitución Nacional.

Esto fue reconocido por la CSJN en su fallo “Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” donde expresó: *“La reforma constitucional de 1994, sin alterar el texto del artículo citado, determinó la jerarquía supralegal de todos los tratados internacionales y los tipificó en base a la materia objeto de regulación... la Constitución reconoce diferentes categorías de tratados internacionales, a saber: a) tratados sobre derechos humanos (artículo 75, inc. 22, párr. 2º y 3º); b) tratados de integración (artículo 75, inc. 24); c) tratados no incluidos en los ítems anteriores celebrados con otras naciones o con organizaciones internacionales (artículo 75, inc. 22, párr. 1º)”*.

Ello guarda relevancia al momento de determinar cuáles herramientas dispone un estado al momento de evitar el abuso de convenio por parte de otro, como sería la aplicación de normas generales anti-abuso existente en sus leyes.

III. b)- Convenios Internacionales Tributarios:

La fiscalización de operaciones Internacionales presenta importantes limitaciones provenientes principalmente de que el poder jurisdiccional de los Estados termina en sus fronteras. Aquí radica la importancia de la cooperación entre las distintas administraciones fiscales. El intercambio internacional de información posibilita a los Estados la obtención de datos de un contribuyente que puede poseer otra jurisdicción.

Los Convenios Tributarios son Tratados Internacionales y como tal se encuentran regidos por las normas del derecho internacional.

Los Convenios Internacionales Tributarios son comúnmente conocidos como Convenios de Doble Imposición o Tax Treaties, y su objetivo principal fue en un comienzo evitar la "Doble Imposición Internacional", lo que significa evitar la aplicación de impuestos similares, en dos o más Estados, a un mismo Contribuyente, respecto a un mismo hecho imponible y en el mismo período de tiempo.

En su texto, los estados firmantes establecen reglas para distribuir la potestad tributaria. Con el tiempo, el objeto de los convenios se ha ampliado para buscar otros objetivos, como la cooperación administrativa y evitar la Doble No Imposición Internacional entre otros.

Distintos Modelos de Convenio Tributario:

Existen varios tipos de Modelos de Convenios Tributarios:

Modelo de Convenio de la ONU: principalmente seguido por países menos desarrollados y que suelen ser importadores netos de capital. Se enfoca en mantener el poder de imposición en el país fuente que genera la riqueza.

Modelo de Convenio del Pacto Andino: principalmente seguido por países de la Comunidad Andina (Chile, Bolivia, Perú, Ecuador, Colombia). También se enfoca en mantener el

poder de imposición en el país fuente que genera la riqueza.

Modelo de Convenio de la OCDE: principalmente seguido por países desarrollados y que suelen ser exportadores netos de capital. Se enfoca en mantener el poder de imposición en el país de residencia de los contribuyentes.

La Argentina a lo largo de su historia ha seguido diversos modelos al momento de suscribir Convenios Tributarios, aunque en la actualidad el más comúnmente utilizado es el publicado por la OCDE. Por tal motivo se detallará a continuación sus aspectos más salientes.

El **Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio** fue publicado por la OCDE por primera vez en 1992 y es actualizada periódicamente desde entonces.

Implica una serie de recomendaciones a los países miembros y asociados de la OCDE, para que ser tenidos en cuenta al momento de confeccionar un tratado tributario.

Si bien no son de aplicación obligatoria, debido a que en él se encuentra plasmada la experiencia histórica de los países miembros en esta materia, lo que pretende es evitar las complicaciones emergentes de la aplicación e interpretación de los convenios.

Estructura del Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE:

El Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE establece que en todo convenio se deberá definir adecuadamente el objeto y ámbito de aplicación:

- ✓ El objeto deberá ser brindar asistencia en materia tributaria mediante un intercambio de información que colabore a las partes contratantes a administrar y aplicar la legislación fiscal interna.
- ✓ La información a intercambiar debe ser de "previsible relevancia" esto significa que el objetivo es lograr un intercambio de información lo más amplio posible y al mismo tiempo evitar solicitudes meramente especulativas (fishing expeditions), por lo que la solicitante debe demostrar que la información solicitada está vinculada a una investigación en curso sobre un contribuyente o grupo de contribuyentes específico.
- ✓ La parte requerida no está obligada a proporcionar información que no posea o que no se encuentre en dominio de personas dentro de su jurisdicción.
- ✓ Deben definirse los impuestos comprendidos en el acuerdo.
- ✓ Definir de los términos relevantes del acuerdo.
- ✓ Especificar todo lo relacionado con el intercambio de información a requerimiento, es decir cuando lo solicitado se encuentra vinculado a una investigación o inspección en curso y la parte requerida deberá tomar todas las medidas pertinentes para el buen cumplimiento de lo solicitado.
- ✓ Especificar la posibilidad de autorizar a representantes de la parte solicitante para ingresar al territorio de la parte requerida y realizar tareas relativas a la investigación en curso.
- ✓ Regular sobre las causas que posibilitan el rechazo de una solicitud.
- ✓ Establecer garantías de seguridad de la información, la que deberá ser tratada como confidencial.
- ✓ Establecer reglas sobre los costos incurridos para cumplimentar una solicitud.
- ✓ Determinar la obligación de las partes de promulgar todo el marco regulatorio

necesario para poder cumplir con lo establecido en el acuerdo.

- ✓ Establecer un procedimiento amistoso para resolver diferencias de criterio en la interpretación del acuerdo.
- ✓ Establecer las formas de concluir un acuerdo.

III. c)- Tipos de intercambio de Información Tributaria:

Existen distintos tipos de Intercambio de Información Tributaria; estos son:

i. Intercambio de información a requerimiento:

Dicho intercambio se realiza a pedido de una de las partes. Para ello se debe cumplir con ciertos requisitos tales como:

- Identificar a un contribuyente determinado (o varios de ellos),
- Describir los impuestos fiscalizados,
- Explicar claramente el porqué de la solicitud, de modo de que se asegure la previsible relevancia del pedido.
- Cumplimentar los requisitos establecidos en el acuerdo

ii. Intercambio Espontáneo de información:

Según se indica en la página oficial de la AFIP, “el intercambio espontáneo de información se produce cuando una Administración Tributaria, en el desempeño de sus funciones, obtiene datos de un sujeto no residente que considera que resultarán de utilidad para otro fisco, y transmite de forma voluntaria dicha información a la otra jurisdicción, sin que haya sido previamente solicitada”. Es el caso por ejemplo de los denominados “Tax Rulings”.

iii. Intercambio automático de información tributaria:

El intercambio automático de información tributaria significa el compromiso de las partes de reunir y remitir al/los otro/s estado/s de manera periódica y sistemática (de acuerdo a las reglas establecidas en el convenio) una determinada cantidad de información relativa a sujetos normalmente desde el estado fuente al estado de residencia.

Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras o Estándar Común de Reporte (Common Reporting Estándard – CRS).

La OCDE, por encargo del G20, desarrolló este Estándar quizás como respuesta a la legislación de los Estados Unidos de América conocida como FATCA (Foreign Account Taxpayer Compliance Act), teniendo como objetivo principal el de combatir la evasión fiscal internacional promoviendo la transparencia financiera entre los países.

Fue diseñado para permitir a las Administraciones Fiscales obtener datos sobre cuentas financieras mantenidas por sus residentes en otros países.

Este estándar insta a las jurisdicciones a obtener información de sus entidades financieras locales, y a intercambiarla anualmente con los otros países con quienes haya suscripto convenio. Estos intercambios incluyen detalles tales como saldos de cuentas, intereses, dividiendo y otros ingresos financieros.

IV. Análisis de convenios de Intercambio de Información para fines tributarios suscriptos por Argentina con trascendencia en el presente análisis

Con el objeto de brindar datos y elementos ciertos que sirvan al análisis y conclusiones del tema que nos ocupa, se detallan a continuación los aspectos más salientes cada uno de los Acuerdos de Intercambio de Información para Fines Tributarios suscriptos por Argentina que guardan relevancia a los efectos del presente.

En primer lugar se desarrollara el "Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes (MCAA)", en segundo lugar "Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria a requerimiento" suscripto entre Argentina y Estados Unidos", y por último el "Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno de la República Argentina para Mejorar el Cumplimiento Tributario Internacional e implementar FATCA" (en adelante, el "Acuerdo Automático").

Antes de proceder con el desarrollo de los distintos acuerdos, es importante destacar que el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes (MCAA) y su Estándar Común de Reporte (CRS) son los que poseen una mayor experiencia en su aplicación. Por lo tanto, se dedicará una mayor atención y extensión al presente acuerdo en comparación con los demás acuerdos.

La razón detrás de esta mayor atención se debe a la disponibilidad de una mayor cantidad de información en relación con el nivel de cumplimiento por parte de los estados, la experiencia acumulada en la actuación de las administraciones fiscales y los resultados obtenidos hasta la fecha. Además, el acuerdo MCAA y el acuerdo con los Estados Unidos comparten similitudes al ser acuerdos de intercambio de información "automáticos". Esto los convierte en elementos especialmente útiles para el análisis y la comparación.

IV. a)- Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes (MCAA)

Estándar para el Intercambio Automático de información de Cuentas Financieras en Materia Fiscal (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters - Common Reporting Standard- CRS)

Argentina suscribió el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes (MCAA) en el marco de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

Este acuerdo es un instrumento internacional que proporciona un marco legal para el intercambio automático de información financiera entre las autoridades fiscales de los países participantes. Fue desarrollado bajo la iniciativa de la OCDE y ha sido firmado por más de 110 países y jurisdicciones.

Al suscribir el MCAA, Argentina se compromete a intercambiar automáticamente información financiera con otros países miembros del acuerdo. Esto implica que las instituciones financieras argentinas recopilarán información sobre las cuentas financieras mantenidas por residentes extranjeros y la transmitirán a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que a su vez la compartirá con las autoridades fiscales de los países correspondientes.

El objetivo principal de este intercambio automático de información es prevenir la eva-

sión fiscal internacional y garantizar la transparencia financiera.

A efectos de su cumplimiento, la AFIP como organismo responsable de dictar normativa interna ha dictado Resoluciones Generales estableciendo las obligaciones y los requisitos para las instituciones financieras, así como los procedimientos para la recopilación, reporte y transmisión de la información financiera relevante a las autoridades fiscales de otros países.

i. Evolución de la normativa doméstica dictada por AFIP.

A continuación, se detallan las principales modificaciones y actualizaciones de las normas: Resolución General N° 3826/2015: Esta fue la primera normativa que estableció el régimen informativo en Argentina, con el objetivo de cumplir con los compromisos internacionales en materia de intercambio automático de información financiera.

La Resolución General N° 4056/2017 reemplazó a la RG 3826/2015 y estableció nuevos requisitos y procedimientos para el régimen informativo.

Esta normativa sufrió sucesivas modificaciones para adaptarse a las necesidades prácticas y mejorar su implementación, las que son expresadas seguidamente al solo efecto informativo.

Resolución General N° 4056/2017 AFIP y Anexo I RG 4056 – E, Modificado por RG N° 4422/2019, Modificada por RG N° 4492/2019, Modificado por RG N° 4888/2020 Anexo III RG 4056 –E, Modificado por RG N° 5065/2021

ii. Información que se intercambia

Respecto al titular de la cuenta:

- ✓ Nombre o denominación
- ✓ Domicilio
- ✓ Fecha de nacimiento
- ✓ Lugar de nacimiento
- ✓ País de residencia
- ✓ Número de identificación fiscal (NIF)

Respecto de la cuenta financiera:

- ✓ Número de cuenta
- ✓ Saldo de la cuenta al 31/12
- ✓ Tipos de pagos
- ✓ Importe total de intereses o pagos acreditados en el año

iii. Intercambio de información de cuentas financieras (CRS) – cantidades intercambiadas

En los siguientes cuadros se detalla a continuación las cantidades anuales de cuentas informadas al exterior y recibidos desde esos orígenes.

CRS enviados al exterior		
Periodo Fiscal	Total de Cuentas Enviadas	Número de Socios Receptores
2016	1.127	23
2017	3.514	45
2018	2.420	42
2019	7.262	54
2020	9.506	77
2021	11.271	78

CRS recibidos del exterior		
Periodo Fiscal	Total de Cuentas Recibidas	Número de Socios Emisores
2016	52.896	38
2017	257.991	76
2018	608.519	87
2019	643.472	86
2020	667.364	94
2021	727.428	95

Fuente: AFIP – Micrositio Fiscalidad Internacional - Estadísticas del intercambio al 31/12/2022.
<https://www.afip.gob.ar/fiscalidad-internacional/intercambio-de-informacion/con-otras-jurisdicciones/estadisticas.asp>

Análisis: Como se puede observar, tanto el número de países emisores como receptores ha experimentado un crecimiento constante año tras año, al igual que el número de cuentas transmitidas. En el caso de Argentina, se suscribió al acuerdo como "Early Adopter", lo que significa que fue uno de los primeros países en hacerlo. Desde entonces, el número de jurisdicciones que han suscrito el acuerdo y han comenzado a intercambiar información ha aumentado de manera anual.

Es importante destacar este aumento progresivo en la participación de diferentes países, lo cual refleja la importancia y el reconocimiento generalizado de la necesidad de intercambiar información tributaria para combatir la evasión fiscal y otras prácticas ilícitas. Este crecimiento constante en la adhesión al acuerdo demuestra la voluntad y el compromiso global por promover la transparencia fiscal y la cooperación internacional en materia tributaria.

iv. Tareas desarrolladas dentro de la Administración Tributaria Argentina (AFIP):
La administración Fiscal (AFIP) cuenta con un área especializada en las relaciones interna-

cionales del organismo. Se trata de la Dirección de Fiscalidad Internacional, quienes junto con el área de Sistemas desarrollaron una herramienta que permite el almacenamiento y explotación de la información recibida del exterior, como así también la generación de archivos para enviar al Exterior.

v. Tareas desarrolladas sistémicamente

- ✓ Ordenamiento de la información recibida
- ✓ Conversión de monedas a PESOS
- ✓ Cruces con las DDJJ de Bienes Personales e Impuesto a las Ganancias a efectos de contrastar los datos recibidos
- ✓ Confecciona automáticamente un archivo con los casos con inconsistencias
- ✓ Estadísticas.

vi. Tareas desarrolladas por agentes del organismo

- ✓ Agrupación y Apropiación con el objeto de identificar al contribuyente argentino informado por la Administración Tributaria del exterior con un número de NIF.
- ✓ Investigación: Se verifica la información que proviene de las bases informáticas del organismo, con la recibida del exterior. comparando lo declarado en los distintos impuestos. En caso de existir diferencias se genera un cargo de fiscalización.
- ✓ Fiscalización: Se realiza la inspección presencial solicitando se aporten los resúmenes de cuentas del exterior y una vez verificados las inconsistencias se realizan los ajustes de corresponder. Si el Contribuyente no aporta los elementos solicitados o no se allana a la pretensión fiscal se inicia el proceso de Determinación de Oficio. Para dicha situación, los fiscalizadores deberán generar por intermedio de la Dirección de Fiscalidad Internacional, un requerimiento a Administración Fiscal del exterior con el objeto de que remita la información financiera, la que servirá de base a la determinación fiscal.

vii. Inconsistencias que determinan la selección de un caso a fiscalizar

Respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales:

- ✓ Las Cuentas financieras informadas del exterior no se encuentran declaradas en la DDJJ del Impuesto sobre los Bienes Personales o se encuentran declaradas por un saldo menor.

Respecto del Impuesto a las Ganancias:

- ✓ Pagos informados del exterior no se encuentran declaradas en la DDJJ del Impuesto A las Ganancias o se encuentran declaradas por un importe menor.
- ✓ Verificar las acreditaciones por intereses, dividendos, etc. por el riesgo de que pudieran haber sido reemitidos a una cuenta en una jurisdicción que no informe CRS u otro acuerdo bilateral.
- ✓ Los saldos de las cuentas no se encuentran declarados en el patrimonio el titular (diferencia patrimonial no justificada).

viii. Cantidad de casos generados a fiscalización por periodo fiscal originados en CRS y montos ajustados

CRS recibidos del exterior		
Periodo Fiscal	Casos generados a fiscalización	Montos Ajustados Capital (\$) historico
2016	3	1.800.441
2017	524	51.937.700
2018	1.337	177.852.200
2019	2.006	394.318.003
2020	1.329	619.541.621
2022 (hasta 8/2022)	5.199	1.245.449.966

Fuente: Curso Alta especialización en fiscalidad internacional PONENCIA Lic. V. Grondona, Septiembre de 2022.

A pesar de que los montos se encuentran en pesos históricos y no son comparables, es evidente un significativo aumento en la cantidad de fiscalizaciones realizadas, lo cual indica un crecimiento en las inconsistencias detectadas. A modo de comentario adicional, cabe mencionar que tras la implementación de la Ley de Sinceramiento Fiscal en 2016, la cual permitió regularizar gran parte de las cuentas en el extranjero, se ha observado un incremento en las conductas irregulares por parte de los contribuyentes, lo cual podría sugerir una relajación en su cumplimiento.

ix. Probables ajustes:

En función de la experiencia propia como Funcionario Fiscalizador, en caso de detectar cuentas con saldos y movimientos no declarados, el fisco podría intentar (dependiendo el caso particular) determinar ajustes en los siguientes impuestos:

Ajuste en el Impuesto a las Ganancias: Le corresponderá una tasa máxima del 35% para las distintas rentas omitidas. En casos de saldos no declarados al 31/12 se le podrá aplicar la figura del “incremento patrimonial no justificado” (artículo 18 de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683) aplicándosele la tasa sobre el monto evadido con más un 10% en concepto de renta consumida.

Ajuste en el Impuesto al Valor agregado: en caso de aplicar Incremento patrimonial no justificado, para las titulares empresas o responsables inscriptos por ventas de bienes o servicios omitidos una tasa máxima del 21% sobre la misma base indicada en punto anterior.

Ajuste en el Impuesto sobre los Bienes Personales: por los saldos no declarados al 31 de diciembre se aplicará la alícuota vigente de cada año (que variará del 0,5% al 1,75% según la situación) sobre el excedente del mínimo no imponible.

También se han detectado casos de titulares q no han declarado el saldo total de las cuentas informadas.

Para todos los ajustes corresponderá adicionar los intereses resarcitorios y multas por “defraudación”.

Aplicación de la Ley Penal Tributaria: dependiendo de los montos involucrados y de la conducta demostrada, la AFIP-DGI realizará la denuncia para la aplicación del régimen penal tributario.

IV. b)- Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria "a requerimiento" suscrito entre Argentina y Estados Unidos en el marco de la "Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras" (Foreign Account Tax Compliance Act o "FATCA") .

El Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre la República Argentina y los Estados Unidos de América, entró en vigor el 13 de diciembre de 2017.

Se detallan a continuación los puntos más relevantes del acuerdo.

1. Tipo de intercambio: El acuerdo es del tipo "a requerimiento". Esto significa que la información tributaria solo se intercambia cuando una de las partes realiza una solicitud expresa. La solicitud debe estar respaldada por una investigación en curso sobre una persona o grupo de personas específicas, y debe ser de previsible relevancia.
2. Uso de la información: La información intercambiada solo puede utilizarse por el país requirente para llevar a cabo investigaciones y fiscalizaciones relacionadas con ajustes de impuestos o cobro de deudas tributarias (ejecuciones fiscales).
3. Obtención interna de información: Solo se puede solicitar información al otro país si no ha sido posible obtenerla internamente.
4. Prohibición de "fishing expeditions": Las partes están estrictamente prohibidas de realizar "excursiones de pesca", es decir, solicitar información sin indicios firmes sobre la existencia de activos no declarados. Es necesario brindar una explicación detallada de las causas que justifican la solicitud de información.
5. Información intercambiable: Los países pueden intercambiar información que posean los bancos u otras instituciones financieras. También se puede solicitar información sobre la titularidad de sociedades de diferentes tipos, como LLC Corporations, fideicomisos, trusts, fundaciones y entidades similares. Esto incluye la identificación del beneficiario final en participaciones indirectas y detalles sobre fiduciarios, fiduciarios, beneficiarios, fideicomisarios, fundadores, miembros del órgano administrador y posibles beneficiarios.

Elementos que debe contener el requerimiento de información:

- ✓ Información que posean los bancos u otras instituciones financieras.
- ✓ Información sobre titularidad de Sociedades de distinto tipo: LLC Corporations, fideicomisos, Trusts, fundaciones y entidades de cualquier otro tipo. Importante es destacar que esto incluye al beneficiario final en las participaciones indirectas, cuando existen varios eslabones en una cadena societaria. En el caso de los fideicomisos o trusts, se puede requerir información referida al fiduciante, fiduciarios, beneficiarios y fideicomisarios. También para las fundaciones, incluye al fundador, a los miembros del órgano administrador y probables beneficiarios.

Elementos debe contener el requerimiento

- ✓ Identificación de la persona bajo análisis.
- ✓ Especificación del período fiscal que se está investigando.
- ✓ Justificación de las razones que fundamentan la solicitud de información, incluyendo indicios de evasión, lavado de activos, etc.
- ✓ Explicación de los indicios que hacen suponer a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) que la persona en cuestión tiene una cuenta no declarada en una entidad financiera específica o que posee otro tipo de inversiones no declaradas.

✓ Declaración por parte de la AFIP de que ha agotado todos los medios disponibles para obtener dicha información.

IV. c)- Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno de la República Argentina para Mejorar el Cumplimiento Tributario Internacional e implementar FATCA” (en adelante, el “Acuerdo Automático”)

Fue suscrito entre ambos países el 5 de diciembre de 2022, y entró en vigencia 01/01/2023. La primera información correspondiente al período en curso será remitida a Argentina en septiembre de 2024.

Se detallan a continuación los aspectos más salientes del acuerdo.

- 1) Tipo de intercambio: El acuerdo es del tipo "automático". Esto significa que la información tributaria solo se intercambiará periódicamente, sin necesidad de requerimiento previo, es decir cada año se remitirá la información correspondiente al período anual anterior.
- 2) Uso de la información: La información intercambiada deberá ser tratada como confidencial, y solo podrá ser utilizada por el país receptor para llevar a cabo investigaciones y fiscalizaciones tributarias.
- 3) El primer período a informar será en septiembre de 2024 y corresponderá a información relativa al período anual 2023.
- 4) Respecto a qué tipo de cuentas serán “cuentas reportables”:
 - a)- Cuentas de depósito: si el titular es una persona humana residente en Argentina y percibe intereses en dicha cuenta provenientes de fuente americana durante año calendario que sean mayores a U\$D 10. Quedarían excluidas de este caso a las sociedades, trusts, fideicomisos, etc.
 - b)- Cuentas Financieras: Que no sean “cuentas de depósito”, cuando el titular sea residente argentino y haya tenido ingresos de fuente americana, hecho acreditable por retenciones en el impuesto a la renta de EEUU realizadas por los sujetos pagadores de tales beneficios (with holding income tax). En este caso sí podrían ser susceptibles de ser informadas las sociedades que posean este tipo de cuentas en EEUU.

1) Información a intercambiar:

- ✓ Nombre, dirección e identificación tributaria del titular de la cuenta
- ✓ Número de cuenta
- ✓ Nombre e identificación tributaria de la entidad financiera
- ✓ Monto bruto de intereses depositados en la “cuenta de depósito”
- ✓ Monto bruto de dividendos depositados en la cuenta que sean de fuente americana
- ✓ Otros ingresos de fuente americana

IV. d)- Algunas reflexiones EN TORNO A LAS HERRAMIENTAS QUE BRINDAN ESTOS CONVENIOS:

Según se desprende del texto del acuerdo, no se informarán los saldos de las cuentas al 31 de diciembre de cada año, sino que solo se proporcionará información sobre intereses y dividendos. Esto supone una desventaja significativa para la administración tributaria argentina en comparación con el acuerdo multilateral CRS suscrito en el marco de la OCDE, donde sí se informan los saldos de cuentas.

No obstante, la AFIP contará con información valiosa en relación a los intereses y divi-

dendos percibidos en las cuentas, lo que le permitirá evaluar la importancia de los movimientos registrados en un período anual.

Además, como se menciona en el apartado sobre el CRS, la AFIP dispone de herramientas que le permiten trabajar con miles de datos en matrices y realizar cruces con las declaraciones juradas de los contribuyentes. Esto le permite determinar si una cuenta ha sido efectivamente informada, si ha generado renta y, como se mencionó anteriormente, si la cuenta tiene relevancia fiscal suficiente para ser analizada por una persona.

En esta etapa es cuando se comienza a analizar toda la información que dispone la Administración en sus bases de datos, verificando lo relacionado con el cumplimiento fiscal del contribuyente, sus movimientos y declaraciones.

Finalmente, si se determina que es necesaria una fiscalización presencial, se generará una orden de intervención.

Durante la fiscalización, se solicitará al contribuyente, a través de un requerimiento, todos los elementos relacionados con las inconsistencias detectadas, como resúmenes de cuenta de las cuentas cuestionadas, entre otros. Ya con los resúmenes los fiscalizadores podrán determinar qué clase de movimientos poseen las cuentas y se valorará lo expresado por el contribuyente en sus declaraciones juradas.

Los contribuyentes deberán proporcionar los elementos solicitados o podrán optar por no hacerlo. Como en todo proceso de fiscalización, los funcionarios fiscales evaluarán la conducta del contribuyente en cuanto a la colaboración brindada. En caso de resistencia pasiva, podrán aplicarse las sanciones previstas por la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 11.683), y dependiendo la gravedad, hasta solicitar órdenes de allanamiento.

Como se ve, es solo en contados casos que la administración se ve obligada a realizar solicitudes de información a otros estados (en este caso a los Estados Unidos) mediante los Acuerdos de Intercambio de Información a Requerimiento suscriptos por la Argentina.

En el siguiente cuadro puede observarse que mas allá de las miles de fiscalizaciones que se realizan por año, solo en muy pocos casos los fiscalizadores se ven obligados a solicitar información al exterior.

Estadística del Intercambio de Información

Solicitudes enviadas al exterior Previo Requerimiento:

Periodo Fiscal	Solicitudes enviadas al exterior
2017	175
2018	162
2019	149
2020	112
2021	358
2022	331

Fuente: Micrositio AFIP Fiscalidad Internacional – estadísticas.

V. Breve reseña y comparación entre la Ley 27.260 de “Sinceramiento Fiscal” y el Proyecto de ley “Exteriorización del ahorro argentino”.

La Ley 27.260 de “Sinceramiento Fiscal” y el Proyecto de ley “Exteriorización del ahorro argentino” son dos iniciativas legales que se relacionan con la regularización de activos y el fomento de la repatriación de capitales en Argentina.

A continuación, se presenta una breve reseña y comparación entre ambas:

V. a)- Ley 27.260 de “Sinceramiento Fiscal”

La Ley 27.260 de “Sinceramiento Fiscal”, promulgada el 22/07/2016, brindó una oportunidad única al permitir el “blanqueo” de diversas categorías de bienes. Estas incluían la tenencia de moneda nacional o extranjera tanto en el país como en el extranjero, dinero en efectivo en el país, inmuebles en el país o en el extranjero, bienes muebles registrables o no, acciones, participaciones, títulos, derechos, créditos, etc. Además, se pudo regularizar la situación de bienes declarados, poseídos o registrados a nombre de familiares o terceros. El acceso a los beneficios de la Ley fue sumamente accesible, ya que las alícuotas oscilaron entre el 0% en ciertas clases de bonos y un máximo del 15%, en comparación con la alícuota del Impuesto a las Ganancias. También se condonaron sanciones y se redujeron significativamente los intereses.

Sin embargo, lo más relevante fue la oportunidad en que se promulgó esta ley. Para ese momento, Argentina ya había firmado acuerdos internacionales en el marco de la OCDE y pronto entraría en vigencia el estándar CRS, que permitiría acceder a información financiera de más de cien países, incluyendo aquellos considerados opacos debido a la existencia de legislación como el secreto bancario. En este contexto, el “blanqueo” fue un éxito rotundo, siendo el más importante en la historia de Argentina y uno de los más destacados a nivel mundial en ese momento.

De acuerdo con diversas publicaciones, se regularizaron más de 110.000 millones de dólares en bienes y dinero en depósitos y efectivo, lo que representaba aproximadamente el 1.8% del PBI de ese entonces. Además, se logró una recaudación adicional de 9.500 millones de dólares.

En la actualidad, las circunstancias en las que se ha suscrito el acuerdo de Intercambio de Información Automática con Estados Unidos difieren de las mencionadas anteriormente. Sin embargo, la experiencia previa del intercambio CRS ha demostrado la certeza y utilidad de los datos intercambiados. Aunque el blanqueo de 2016 permitió la regularización de una importante cantidad de activos ocultos, después de siete años se estima que todavía existe una significativa cantidad de bienes marginales sin declarar. Estados Unidos ha sido uno de los destinos preferidos para las inversiones de argentinos, lo cual, sumado a la ausencia de un convenio masivo de intercambio de información financiera con ese país hasta la fecha, sugiere la posible existencia de un grupo considerable de activos ocultos.

V. b)- Proyecto de ley “Exteriorización del ahorro argentino”

Fue presentado en la Cámara de Diputados a instancias del Ejecutivo el 06 de junio de 2023.

De su lectura se observa que contempla el establecimiento de un “régimen general de declaración voluntaria del ahorro argentino no exteriorizado”, y un “régimen simplificado de declaración”.

Podrán acceder a los beneficios de la Ley en su régimen general, los sujetos que a continuación se detallan, que sean residentes en el país a la fecha de entrada en vigor de la medida:

- ✓ las personas humanas,
- ✓ las sucesiones indivisas y
- ✓ los sujetos comprendidos en el artículo 53 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones,

Según el proyecto de Ley: *“Las tenencias de bienes que se exterioricen pagarán un impuesto especial con alícuota creciente en el tiempo. El esquema de alícuotas que se propone diferirá en función de si los bienes exteriorizados son del país o del exterior.”* Para este último caso, si se efectuara la repatriación de los activos financieros del exterior, pagarán igual alícuota que los bienes del país.

Por otra parte se establecen beneficios tributarios tales como la exención de determinados impuestos y la liberación de acciones judiciales y administrativas.

Respecto al Régimen Simplificado solo será para:

- ✓ Personas humanas
- ✓ Que exterioricen tenencia de moneda nacional y/o extranjera, en efectivo, en el país,
- ✓ En la medida en que el importe exteriorizado no supere determinados parámetros.
- ✓ Tributarán una alícuota sustancialmente inferior a la del régimen general.

Como tema de especial interés se transcriben a continuación las alícuotas a las que estarían sometidos los bienes a exteriorizar:

Establécese un impuesto especial conforme a las siguientes alícuotas:

- Declarados desde la fecha de entrada en vigencia del presente régimen y hasta transcurrido el plazo de CIENTO VEINTE (120) días corridos, ambas fechas inclusive: CINCO POR CIENTO (5 %).
- Declarados desde el día siguiente de vencido el plazo del inciso a) y hasta transcurrido el plazo de CIENTO VEINTE (120) días corridos, ambas fechas inclusive: DIEZ POR CIENTO (10 %).
- Declarados desde el día siguiente de vencido el plazo del inciso b) y hasta transcurrido el plazo de CIENTO VEINTE (120) días corridos, ambas fechas inclusive: VEINTE POR CIENTO (20 %).

El impuesto especial a ingresar por los bienes del exterior, en caso de no verificarse su repatriación, pagarán una alícuota incrementada en 2,5% en cada uno de los plazos descriptos, es decir 7,5 % para el primer supuesto, 12,5% para el segundo, y 22,5% para el tercero.

Respecto a los beneficios fiscales, se enumeran los siguientes:

- No estarán sujetos o sujetas a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 18 de la Ley N° 11.683 (incremento patrimonial no justificado),

- Quedan liberados o liberadas de acción civil, comercial, penal tributaria, penal cambiaria, penal aduanera y sanciones administrativas que pudieran corresponder.
- Quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, tales como: *Impuestos a las Ganancias; *a las salidas no documentadas; *a la transferencia de inmuebles; y *sobre los créditos y débitos; *Impuestos internos; *al valor agregado; *Impuesto sobre los bienes personales; *contribución especial sobre el capital de las cooperativas; *Impuesto a las ganancias, por las ganancias obtenidas en el exterior sobre los bienes exteriorizados.

VI. Conclusión y palabras finales:

La opacidad fiscal y los regímenes de baja tributación han facilitado la evasión fiscal y el ocultamiento de activos a nivel mundial durante décadas. Sin embargo, la firma de acuerdos internacionales y la cooperación entre países han marcado un cambio significativo en esta problemática. Los acuerdos de Intercambio de Información Tributaria entre Argentina y Estados Unidos son un claro ejemplo de esta nueva era de cooperación internacional en la lucha contra la evasión fiscal y el ocultamiento de activos.

Estos acuerdos permiten el intercambio efectivo y oportuno de información financiera, lo que fortalece los mecanismos de control y fiscalización en materia tributaria. A través del intercambio automático de información y los requerimientos específicos, las autoridades argentinas pueden acceder a datos clave sobre cuentas bancarias y activos en poder de contribuyentes argentinos en Estados Unidos. Esta información es invaluable para detectar inconsistencias y llevar a cabo investigaciones fiscales.

Aunque el acuerdo no incluye la información de saldos de cuentas, el intercambio de intereses y dividendos proporciona una visión significativa de las operaciones financieras de los contribuyentes argentinos. Además, la experiencia previa con el intercambio CRS y el éxito del blanqueo fiscal de 2016 respaldan la importancia de contar con datos precisos y actualizados para garantizar la transparencia y el cumplimiento tributario.

Es esencial destacar que estos acuerdos no solo fortalecen la cooperación entre Argentina y Estados Unidos, sino que también establecen un precedente para futuras colaboraciones en materia tributaria con otras jurisdicciones. La lucha contra la evasión fiscal es un desafío global que requiere el compromiso de todos los países para lograr un sistema tributario más equitativo y justo.

En resumen, el Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre Argentina y Estados Unidos es un paso importante hacia una mayor transparencia fiscal y un combate más efectivo contra la evasión de impuestos y el ocultamiento de activos. Este acuerdo refleja el compromiso de ambos países en la lucha contra la elusión fiscal y sienta las bases para una cooperación internacional más sólida en materia tributaria. Al trabajar juntos, podemos avanzar hacia un sistema tributario más justo y garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Referencias Bibliográficas

- Libros, Artículos y Páginas Web

- Gotlib G.I.; Vaquero F.- *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina. Teoría y Práctica*. La Ley. Buenos Aires, 2005.
- Echegaray, R. (coord.); Michel, G.; Barzola, J. P., *La administración tributaria frente al contribuyente global. Aspectos técnicos y prácticos relevantes*. La Ley. Buenos Aires, 2013.
- Barzola, J. P., *Diplomatura "Cooperación de los Estados Para el Control Fiscal Transnacional"*- ONU – Ginebra (Suiza) – Instituto de Estudios Fiscales del Reino de España – Madrid (España) Octubre de 2017.
- Grondona, V.- *El nuevo contexto de la cooperación administrativa - Cooperación administrativa, asistencia mutua e intercambio de información con fines fiscales – Curso Alta especialización en Fiscalidad Internacional – Universidad Complutense de Madrid – UBA – Buenos Aires* Noviembre de 2022.-
- OCDE - *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, Segunda edición <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/estandar-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion-9789264268074-es.htm>. Marzo 2017.
- *Texto completo de la Ley 27.260 de Sinceramiento Fiscal* - <https://www.argentina.gob.ar/ley-27260-completo>
- *Texto completo - RG 5303-E AFIP Intercambio Automático de Cuentas Financieras* – <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-5303-2022-376759/texto-Procedimiento-Intercambio-automatico-de-informacion-relativo-a-cuentas-financieras>
- *Texto completo Proyecto de Ley "Exteriorización del Ahorro Argentino"* - *Página Web de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación Argentina* <https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2023/PDF2023/TP2023/0009-PE-2023.pdf>.
- *Micro sitio AFIP Dirección de Fiscalidad Internacional – Estadísticas*, <https://www.afip.gob.ar/fiscalidad-internacional/intercambio-de-informacion/previo-requerimiento/documentos/Estadisticas.pdf>.
- *Micro sitio AFIP Acuerdos y Convenios Internacionales, FATCA Argentina – EEUU - Diciembre 2016*, <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/documentos/Acuerdos-de-cooperacion-y-asistencia-mutua/Bilaterales/Impositivos/PDF/Estados-Unidos-Acuerdo.pdf>.
- *Micro sitio AFIP Acuerdos y Convenios Internacionales, FATCA Argentina – EEUU - Diciembre 2022*, <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/documentos/Acuerdo-FATCA-Arentina-EEUU.pdf>.

SISTEMA DE PAGO ORGANIZADOS EN EL IMPUESTO SOBRE LOS CREDITOS Y DEBITOS BANCARIOS

PAYMENT SYSTEM ORGANIZED IN THE TAX ON BANK CREDITS AND DEBITS

Esp. Marcelo O. Santiago¹

Esp. German A. Crespi²

RESUMEN:

Nos proponemos mediante el presente trabajo abordar la problemática derivada de la figura del sistema de pago organizado aplicable al impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias, incorporado al derecho positivo mediante una norma reglamentaria del organismo recaudador.

En su desarrollo se analiza la evolución de la interpretación de la figura analizada a la luz de la jurisprudencia administrativa y judicial, en torno a los preceptos constitucionales. Para finalizar con una propuesta de modificación en la aplicación del gravamen que permita morigerar los efectos distorsivos del tributo y de sus vicios constitucionales.

SUMMARY

Through this paper, we intend to address the problem derived from the figure of the organized payment system applicable to the tax on credits and debits in bank accounts, incorporated into positive law through a regulatory standard of the collecting agency.

In its development, the evolution of the interpretation of the analyzed figure is analyzed in the light of administrative and judicial jurisprudence, around the constitutional precepts. To end with a proposal for modification in the application of the tax that allows to moderate the distorting effects of the tax and its constitutional vices.

1 Contador Público y Especialista en Tributación Universidad Nacional de Córdoba (UNC); Profesor de Legislación y Técnica Fiscal II Facultad de Ciencias Económicas (UNC); Docente de la materia Análisis de Impuestos III y en la materia Taller de Impuestos - Carrera de Especialización en Tributación Facultad de Ciencias Económicas (UNC); Docente de Post Grado de la Especialización en Derecho Tributario Facultad de Derecho y Ciencias Sociales (UNC); Docente en la materia Legislación y Técnica Fiscal en Concursos y Quiebras de la Especialización en Sindicatura Concursal Ciencias Sociales (UNC); Coautor de libro Convenio Multilateral. Análisis Integral de Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos. Ed. Errepar, ISBN 978-987-01-3078-9. Coautor de artículos especializados en materia tributaria; Expositor de cursos y conferencias; Socio Impuestos del estudio Luis Fadda y Asociados. Orcid: 0009-0003-1496-7773.

2 Contador Público y Especialista en Tributación Universidad Nacional de Córdoba (UNC); Profesor Asociado y Coordinador de Legislación y Técnica Fiscal II Facultad de Ciencias Económicas (UNC); Docente y coordinador de la materia Análisis de Impuestos III, Docente de las materias Análisis de Impuestos II y Taller de Impuestos Carrera de Especialización en Tributación Facultad de Ciencias Económicas (UNC); Docente de Post Grado de la Especialización en Derecho Tributario Facultad de Derecho y Ciencias Sociales (UNC); Docente en la materia Legislación y Técnica Fiscal en Concursos y Quiebras de la Especialización en Sindicatura Concursal Ciencias Sociales (UNC). Coautor de libro Convenio Multilateral. Análisis Integral de Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos. Ed. Errepar, ISBN 978-987-01-3078-9. Coautor de artículos especializados en materia tributaria; Expositor de cursos y conferencias. Ex Gerente de Impuestos de Ernst & Young; Socio Impuestos del estudio Luis Fadda y Asociados. Orcid: 0009-0000-9978-4391

PALABRAS CLAVE: istema de pago organizado - impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias - incidencia de los Sistema de Pagos Organizado en ICDB

KEY WORDS: organized payment system - tax on credits and debits in bank accounts - incidence of the Organized Payment System in ICDB

I. Introducción

En el presente trabajo nos proponemos el abordaje del concepto de sistema de pagos organizados previsto en una norma reglamentaria emitida por el Organismo Recaudador, el cual se encuentra estrechamente vinculado con la configuración del hecho imponible previsto en el inc. c) de la ley del gravamen, y este diseño estructural que propone el marco normativo merece ser analizada a la luz de los principios constitucionales que rigen en materia tributaria.

En efecto, a fin de iniciar este análisis debemos destacar que el marco legal que rige este tributo encuentra su origen en la ley N° 25.413, cuyo primer artículo establece que el impuesto se aplicará sobre: *"a) Los créditos y débitos efectuados en cuentas —cualquiera sea su naturaleza— abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras.*

b) Las operatorias que efectúen las entidades mencionadas en el inciso anterior en las que sus ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas indicadas en el mismo, cualquiera sea la denominación que se otorgue a la operación, los mecanismos empleados para llevarla a cabo —incluso a través de movimiento de efectivo— y su instrumentación jurídica.

c) Todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, aun en efectivo, que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otras, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito y/o débito...". (el resalto nos pertenece).

A su vez, también resulta relevante mencionar para el citado análisis que el tercer párrafo del mismo artículo dispone: *"En los casos previstos en los incisos b) y c) precedentes, se entenderá que dichas operatorias y/o movimientos, reemplazan los créditos y débitos aludidos en el inciso a) del presente artículo..."*. (el resalto nos pertenece).

Finalmente, debemos destacar que el cuarto párrafo del artículo en cuestión prevé una delegación al Poder Ejecutivo en los siguientes términos: *"Facúltase al Poder Ejecutivo nacional, a definir el alcance definitivo de los hechos gravados en los incisos precedentes..."*. (el resalto nos pertenece).

En lo que aquí nos ocupa, debemos poner especial énfasis en la reglamentación del hecho imponible establecido en el inc. c), del art. 1° de la Ley N° 25.413, efectuada por el art. 2° del Decreto (P.E.) N° 380/2001, el cual en su parte pertinente establece:

"A los efectos de determinar el alcance definitivo de los hechos comprendidos en los incisos b) y c), del primer párrafo del artículo 1° de la ley, se consideran gravados:..." "...b) Todos los movimientos o entregas de fondos, propios o de terceros —aún en efectivo—, que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta

propia o por cuenta y/o a nombre de otra, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito, compra y/o débito....". (el resalto nos pertenece).

Ahora bien, a modo de aprehender acabadamente la reglamentación de este hecho imponible, inexorablemente debemos remitir a la lectura del art. 40° de la R.G. (AFIP) N° 2.111/2006, el cual prescribe: *" Los movimientos o entrega de fondos efectuados por cuenta propia y/o ajena, en el ejercicio de actividades económicas, comprendidos en el inciso b) del artículo 2° del Anexo del Decreto N° 380/01 y sus modificatorios, son aquéllos que se efectúan a través de sistemas de pago organizados —existentes o no a la vigencia del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias—, reemplazando el uso de las cuentas previstas en el artículo 1°, inciso a) de la Ley N° 25.413 y sus modificaciones."* (el resalto me pertenece).

Como hacíamos referencia, la estructura normativa que define el presupuesto imponible fijado en el inc. c) del art. 1° de la ley del gravamen, el cual se encuentra reglamentado por un Decreto y a su vez por una Resolución General, debe analizarse si corrompe las reglas basales y los preceptos proscriptos por nuestra propia Constitución Nacional, desde la mirada de los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

Al decir del principio de legalidad, no podemos dejar de soslayar que forma parte de un conjunto de principios tributarios que importan límites a la potestad tributaria, que hacen al reconocimiento y a la garantía de los derechos previstos en nuestra Constitución, y que dentro de los cuales pueden mencionarse principios específicamente tributarios (vgr.: capacidad contributiva, no confiscatoriedad, entre otros), pero además se encuentran previstos en la constitución determinados principios que rigen el derecho público (seguridad jurídica, tutela judicial efectiva, etc.) que por su naturaleza, resultan plenamente aplicables en el ámbito de la fiscalidad.

En el derecho argentino, el profesor Dino Jarach³ nos ha enseñado que la interpretación de la doctrina y de la jurisprudencia ha sido concordante en caracterizar a los principios constitucionales como normas positivas dirigidas a los poderes del estado (Legislativo, Ejecutivo y Judicial), por tal motivo, ninguno de ellos puede transgredirlos so pena de invalidez de los actos que emanen. Es por ello que estos principios imponen límites al ejercicio de la potestad tributaria.

Por su parte, el Dr. Héctor B. Villegas, caracteriza al principio de legalidad o reserva presentándolo como el límite formal al sistema de producción de la norma tributaria, sólo como garantía formal de competencia en cuanto al órgano que genera la misma.

Ahora bien, no podemos dejar de soslayar que el principio de legalidad no es un mero precepto autónomo, aislado, que funciona de una manera independiente dentro del derecho jurídico positivo, sino que se encuentra estrechamente ligado a otros principios previstos en la C.N., funcionando todos ellos de una forma simultánea y coordinada, dentro de un mismo marco jurídico totalitario, conformando el derecho como una unidad misma.

3 JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1999, p.313.

Todos estos principios y reglas basales tales como el de legalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, irretroactividad, certeza, tutela judicial efectiva, igualdad, equidad, razonabilidad, entre tantos otros, se encuentran concebidos y alineados hacia un mismo propósito fundado en la Constitución Nacional, como núcleo que procura la seguridad jurídica en un Estado de Derecho.

En virtud de ello, podríamos encontrar desde el enfoque del principio de legalidad, al amparo del principio de la seguridad jurídica, un límite a la figura del sistema de pagos organizado previsto en la reglamentación del ICYD, respecto del cual nos ocuparemos durante el desarrollo del presente trabajo.

II. Cuestiones previas

II.1. Ley N° 25.345 – Régimen Antievacación.

Antes de adentrarnos en el desarrollo del Impuesto a los Créditos y Débitos, para ir luego a un análisis más exhaustivo de la figura de sistema de pagos organizados, resulta conveniente señalar la existencia de una ley que procura la bancarización de las operaciones económicas llevadas a cabo por los contribuyentes, y que dicha ley impulsaría al universo de estos agentes a caer en el objeto de aquel tributo.

Concretamente, hacemos referencia a la Ley N° 25.345, publicada en el B.O. el 17/11/2000, la cual dispone en su primer artículo: *"No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los quince (15) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el artículo 8° de la presente, que no fueran realizados mediante:*

- 1. Depósitos en cuentas de entidades financieras.*
- 2. Giros o transferencias bancarias.*
- 3. Cheques o cheques cancelatorios.*
- 4. Tarjeta de crédito, compra o débito.*
- 5. Factura de crédito.*
- 6. Otros procedimientos que expresamente autorice el PODER EJECUTIVO NACIONAL....".* (el resalto nos pertenece).

Asimismo, en el artículo 2° de la norma, se establece: *"Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1° de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones."* (el resalto nos pertenece).

En este sentido, se restringen las transacciones en efectivo de manera que no surtirán efectos entre las partes, ni frente a terceros, aquellos pagos de dinero en efectivo superiores a \$ 1.000. Es decir, se prevé que el pago en las condiciones así previstas no será oponible entre las partes ni antes terceros.

Ahora bien, resulta de importancia destacar que uno de los medios de pagos expresamente autorizados por la norma en cuestión, es el depósito de efectivo en cuentas abiertas en entidades financieras. Va de suyo entonces, que la ley impide abonar al pro-

veedor en efectivo, pero si admite que el pago sea materializado mediante depósito de ese dinero en efectivo en la cuenta bancaria de aquel.

Ello es así por una sencilla razón, si la norma procura la bancarización de las operaciones económicas admitiendo el pago en efectivo mediante el depósito en la cuenta bancaria del proveedor, en definitiva, se estarían bancarizando dichos fondos y, en consecuencia, se desalienta el uso del dinero en efectivo.

Dicho razonamiento va de la mano con el propósito que inspiró el nacimiento de la norma. En este sentido, resulta oportuno traer a colación el mensaje⁴ del poder ejecutivo que acompañó el respectivo proyecto de ley, el cual expresa que *"las limitaciones a las transacciones en dinero efectivo que se prevén en el proyecto adjunto, no sólo contribuirán a combatir la evasión fiscal sino que, además, limitarán las posibilidades de "lavado" de dinero proveniente del narcotráfico u otras actividades ilícitas, evitarán riesgos propios de la manipulación de grandes sumas de dinero en efectivo y alentarán el uso de instrumentos bancarios como medio de pago y la utilización, cada vez más difundida, de las tarjetas de compra y de crédito"*. (el resalto me pertenece).

Ahora bien, la norma también prevé una serie de efectos de índole fiscal para aquellos casos en los que, a pesar de la restricción referida precedentemente, el responsable aun así lleve a cabo erogaciones en efectivo por importes superiores a la suma antes indicada.

En efecto, la ley dispone que⁵ tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones, estableciéndose a tal efecto una presunción *jure et de jure* que no admite prueba en contrario.

Dicho precepto equivaldría a sostener ante la existencia un gasto abonado en efectivo, que por efectos de la Ley N° 25.453, dicha erogación no podrá deducirse fiscalmente en el Impuesto a las Ganancias, ni computar el crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, ni ningún otro efecto tributario, como bien podría ser la imposibilidad de solicitar Reintegro de I.V.A. por Exportación si el citado concepto se encuentra afectado a operaciones de esa índole.

Nótese, que la expresión utilizada por la norma *"aún cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones"*, implica una presunción absoluta que no admite prueba en contrario, con lo cual, podría además entrar en colisión con el principio de capacidad contributiva si se acredita debidamente los extremos fácticos, claro está.

De hecho, así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Mera, Miguel Angel"⁶, haciendo referencia a la presunción del artículo 2° de la Ley N° 25.345, el cual conlleva a gravar utilidades ficticias en el impuesto a las Ganancias e impugnar créditos fiscales reales en el I.V.A. por motivos estrictamente formales, dando por sentado un enriquecimiento indebido por parte del Estado. Además, en el fallo se resaltó

4 Conforme al análisis efectuado por el organismo recaudador en oportunidad de analizar las disposiciones de la Ley N° 25.345. Dictamen (D.A.T.) N° 15/2004.

5 Ley N° 25.345 - B.O. 17/11/2000 - art. 2°.

6 Mera, Miguel Angel, CSJN - 19/03/2014

que los medios elegidos para esas consecuencias deben ser razonables y respetar los límites formales y materiales propios de la tributación, los cuales, se hayan expresamente receptados en la Constitución.

Más allá de que el fallo versa sobre el principio de la capacidad contributiva, lo que resulta de importancia atender aquí es que la Corte reconoce la razonabilidad y los límites constitucionales en el ámbito de la fiscalidad, criterios éstos que deben primar en el cualquier impuesto, sea cual sea, la índole de la que se trate.

III. Impuesto a los créditos y débitos en cuentas bancarias.

III.1. Antecedentes históricos.

El Impuesto a los Créditos y Débitos que hoy conocemos no ha sido una novedad al tiempo de su sanción sino, como veremos seguidamente, fue el producto de la renovación de un tributo de análogas características que existió en la década del '70 y, luego también, en la del '80.

Concretamente, en el año 1976 aparece por primera vez en la historia argentina un impuesto de las características intrínsecas de las que hoy nos ocupa. En aquella oportunidad, se estableció el Impuesto a los Débitos⁷ con una alícuota del 2% y se aplicaba sobre los débitos en determinadas cuentas bancarias abiertas en las entidades financieras.

En efecto, una de las principales causas de la aparición en escena de este gravamen fue la necesidad de reducir el desequilibrio presupuestario⁸. Es decir, que el impuesto nace como un impuesto transitorio y de emergencia, como un verdadero vehículo de transición ante la situación de coyuntura económica que imperaba y con una vigencia acotada a solo cuatro meses de vida, por la cual expiraría el 31 de diciembre del 1976.

Pero luego, el citado impuesto rigió hasta el año 1978 motivado en sucesivas prórrogas y gracias a la ley N° 21.720 su vigencia había quedado establecida hasta fines de ese año.

Posteriormente, casi cinco años más tardes el Impuesto a los Débitos nuevamente resurgió en octubre del 1983, también en un contexto de emergencia económica, la cual justificó su vigencia original nuevamente acotada hasta fines del año 1984.

Al igual que su predecesor, el nuevo impuesto también dejó de existir por allá por el año 1992, oportunidad en la que fue derogado⁹ en virtud de que habían cesado las causas¹⁰ de su reimplementación.

Durante la vigencia de este tributo, a raíz de una norma reglamentaria¹¹ del año 1988, se pretendió alcanzar a todos los movimientos o entregas de fondos siempre que reúnan características tales que permitieran presumir la existencia de un sistema de pagos organizado, con el fin de sustituir el uso de la cuenta corriente bancaria.

7 Ley N° 21.415 - B.O. 21/9/1976.

8 Nota adjunta al proyecto de la ley N° 21.415, de fecha 23/8/1976.

9 Decreto (P.E.) N° 1076 - B.O. 02/07/1992.

10 Según los considerandos de la norma - Decreto (P.E.) N° 1.076 del año 1992.

11 Decreto (P.E.) N° 614/1988 - B.O. 17/05/1988.

Dicho dispositivo fue introducido por el decreto que le dio origen, a efectos de evitar mecanismos elusivos y la sustitución del uso de la cuenta bancarias, tal como se desprendía de los considerandos de la norma.

Coincidimos en este sentido con Malamud, Javier¹², en que aquel decreto reglamentario terminó ampliando el alcance del hecho imponible previsto en la ley mediante la incorporación de una cláusula anti-elusiva dentro del gravamen, la cual solo resultaba operativa cuando se observaban maniobras o mecanismos que tenían por finalidad la elusión del ingreso de la gabela.

A poco más de un año, preservando el principio de legalidad en materia tributaria, el citado instituto fue incorporado¹³ en la misma ley conservando la esencia de una cláusula anti-elusiva, mediante la cual resultaban alcanzados todos los movimientos o las entregas de fondos, siempre que reúnan características tales que permitieran presumir la existencia de un sistema de pagos organizado, con el fin de sustituir el uso de la cuenta corriente bancaria.

Cabe remarcar que, dicho dispositivo anti-elusivo fue incorporado en la normativa como accesoria a un hecho imponible autónomo y preexistente, es decir, al amparo de los débitos producidos en las cuentas bancarias abiertas en las entidades financieras.

Ahora bien, la aparición en escena de la figura sistema de pagos organizado en aquella época pretendió evitar que los contribuyentes eludieran el Impuesto a los Débitos mediante el establecimiento de una presunción que admitía prueba en contrario. Es decir, se otorgaba la posibilidad a los contribuyentes de acreditar que el medio de pago elegido no pretendía evitar el ingreso del tributo y, de esa manera, quedar al margen de la imposición.

Este razonamiento fue convalidado por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal¹⁴, oportunidad en la cual, el contribuyente había acreditado que el sistema de pago empleado fue el mismo antes, durante y después de la vigencia del entonces Impuesto a los Débitos.

III.2. Ley N° 25.413 – Origen del impuesto.

El Impuesto a los Créditos y Débitos bancarios que actualmente rige, nace a raíz del dictado de la citada Ley 25.413 la cual fue publicada en el B.O. el día 26/03/2001, como un impuesto de emergencia, temporario y de transición, es decir con una vigencia acotada y de manera que permitiera sobre llevar la grave crisis económica y fiscal que atravesaba el país en tiempos de su dictado.

Cabe destacar que este tributo nace originalmente con un solo hecho imponible el cual recaía sobre los Créditos y Débitos producidos en las cuentas corrientes bancarias, se hallarían a cargo de los titulares de dichas cuentas y las entidades financieras debían actuar como agente de retención y percepción de este gravamen.

12 Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) – Doctrina ERREPAR – diciembre de 2014 – Trabajo titulado: ¿UN CAMBIO SIN CAMBIO EN EL “SISTEMA DE PAGOS ORGANIZADO”? IMPUESTO SOBRE LOS DÉBITOS Y CRÉDITOS EN CUENTAS BANCARIAS Y OTRAS OPERATORIAS. ANÁLISIS INTEGRAL DESDE 1976 A LA FECHA.

13 Ley N° 23.760 – B.O. 18/12/1989.

14 Fallo Buyatti SA c/DGI – 01/02/2000.

Evidentemente, como se trataba de un impuesto transaccional que recaía únicamente sobre el caudal de dinero que circulaba en el circuito financiero, lógicamente era de esperarse que desalentara la bancarización de las operaciones económicas de los contribuyentes con el objeto de atemperar la carga fiscal en sus operaciones.

Previendo este tipo de efectos y en el afán de reducir ese impacto a su mínima expresión, adicionalmente, mediante la citada ley se redujo de \$ 10.000 a \$ 1.000 el importe a partir del cual se restringía la posibilidad de efectuar pagos en efectivo, procurando así alentar la circulación del dinero a través de las cuentas bancarias abiertas en las entidades financieras y, por ende, que recayera así en el objeto de este tributo.

A modo de resumen, puede sintetizarse que a raíz de la grave situación económica y fiscal que atravesaba el país al tiempo del dictado del impuesto, se procuró bancarizar las operaciones económicas y reducir la evasión fiscal, a efectos de establecer un gravamen a las transacciones financieras con el objeto de aumentar la recaudación tributaria.

III.3. Sistema de Pago Organizado – Ley N° 25.453

Tal como pudo anticiparse, con la aparición del ICYD allá por marzo del 2001, lejos se estuvo de bancarizar las operaciones provocando el efecto contrario, impidiendo la monetización de la economía y, por ende, la contribución de este gravamen a las arcas del Estado. Con lo cual, no se logró el cometido que se esperaba al tiempo de su sanción.

A solo cuatro meses después, mediante la ley N° 25.453¹⁵ se adicionan dos hechos imponible más al originalmente previsto por la ley del tributo. En el primero de ellos, se estableció la gravabilidad de aquellas operaciones efectuadas a través de las entidades financieras en las que sus ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas bancarias. Es decir, a partir de entonces quedan alcanzadas todas aquellas operatorias en las que intervengan las citadas entidades financieras, en las cuales, las disposiciones de fondos no resultan acreditados ni debitados en las cuentas bancarias de los contribuyentes.

Mientras que el segundo nuevo hecho imponible incorporado por la norma alcanza a todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, aun en efectivo, que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otras.

Como puede advertirse, a partir de la sanción de la nueva ley también resultan alcanzados todos los movimientos de fondos aún sin la intervención de dichas entidades financieras. Cabe poner de relieve la expresión utilizada por la norma, la cual, resulta tan amplia que debe caracterizarse como un hecho imponible de alcance indeterminado.

Por otra parte, estos dos nuevos hechos imponible fueron agregados a la ley del ICYD con una particularidad. La ley N° 25.453 incorporó el actual tercer párrafo del art. 1° de la ley del tributo, en el cual expresamente se dispone que los dos hechos imponible mencionados precedentemente reemplazan a los Créditos y Débitos producidos en las cuentas bancarias de las entidades financieras.

¹⁵ B.O. 30/07/2000.

En otras palabras, lo que el legislador quiso fue generalizar el ICYD a todas las operaciones de pago, más allá de que el dinero que se destine a tal fin circule o no por las cuentas bancarias que administran las entidades financieras, estableciendo una suerte de presunción absoluta o *iuris et de iure*, partiendo de la premisa de que al cancelarse las operaciones con fondos que circulan fuera del circuito financiero debe entenderse el reemplazo del uso de las cuentas bancarias, sin considerar si el contribuyente tuvo o no la intención de hacerlo.

Pero la nueva norma no se detuvo allí, párrafo seguido, fue la misma ley quien facultó al Poder Ejecutivo nacional a definir el alcance definitivo de los nuevos hechos agregados por la normativa bajo análisis.

Por su parte, el Poder Ejecutivo investido en la facultad conferida por la norma, a efectos de determinar el alcance definitivo de este nuevo hecho imponible dispuso¹⁶ que se consideran gravados todos los movimientos o entregas de fondos, propios o de terceros, aún en efectivo, que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otra.

Es decir, el Decreto Reglamentario solo se limitó a agregar la palabra “*entrega*” al hecho imponible previsto en la ley, en el marco de la delegación legislativa efectuada por el Congreso de la Nación.

A su turno, la actual resolución general¹⁷ emitida por el Organismo Recaudador, en sintonía con su antecesora, también regula el alcance de este hecho imponible que comprende a *todos los movimientos de fondos*, según prescribe la propia letra de la Ley.

En efecto, dicha norma reglamentaria dispone en su artículo 40° que los movimientos o entrega de fondos, en los términos utilizados por el decreto reglamentario para la definición del hecho imponible, son aquéllos efectuados a través de sistemas de pago organizados, en el ejercicio de actividades económicas, reemplazando el uso de las cuentas bancarias.

Como vemos, es una norma reglamentaria emitida por la Administración Tributaria quien termina definiendo el alcance definitivo del hecho imponible previsto en la Ley, cuya legalidad ya ha sido analizada por la jurisprudencia, la cual será motivo de análisis en el presente trabajo.

Antes, debemos analizar un poco más en detalle acerca de la configuración fáctica de esta figura, para lo cual deberemos ahondar detenidamente en los elementos que la conforman.

En resumen, podemos hacer alusión a que la figura de *sistema de pagos organizado* resulta de la interrelación de tres tipos normativos de distinta jerarquía, la ley, quien manda a gravar a todos los movimientos de fondos, luego el decreto, el cual alcanza a todos los movimientos y entregas de fondos, y finalmente la resolución, quien en definitiva termina configurando el alcance definitivo del hecho imponible previsto en la ley, al establecer que los movimientos y entregas de fondos son aquellos que se realicen en el marco de

16 Decreto (P.E.) N° 380/2001. B.O. 30/03/2001.

17 R.G. (AFIP) N° 2111/2006. (B.O. 14/08/2006).

un sistema de pagos organizado, en el ejercicio de la actividad económica, reemplazando el uso de las cuentas bancarias.

Ahora bien, lo cierto es que el concepto *sistema de pagos organizado* al que alude la resolución reglamentaria no se encuentra definido por la ley, ni por el decreto, ni menos aún en la misma resolución. Tampoco se encuentra definida esta figura en el ámbito jurídico, ni en lo económico.

En efecto, fue el mismo Organismo Recaudador quien así lo reconoció ante la consulta acerca de qué debía entenderse por sistema de pago organizado. En este sentido, la Administración sostuvo¹⁸ que dicha definición no puede ser interpretada en forma genérica, sino que debe analizarse cada caso en particular.

A raíz de ello, debe entenderse que al tratarse de una expresión indefinida, genérica e indeterminada amerita que se analice en el caso concreto si se presentan o no los elementos que permitan acreditar su existencia.

Tres años más tardes, nuevamente la Administración Tributaria en el marco de una reunión de enlace¹⁹ resaltó que no existe una norma que defina qué debe entenderse por sistema de pagos organizado. Motivo por el cual, uno de los primeros desafíos a dilucidar mediante el presente trabajo será conocer el verdadero alcance de la figura sistema de pagos organizado.

El otro cuestionamiento que presenta la citada reglamentación es qué sentido debe otorgarse a la expresión "*reemplazando el uso de las cuentas bancarias*". Es decir, si ante esta disposición debemos entender que se requiere o no la intención del contribuyente de reemplazar la utilización de su propia cuenta bancaria.

En orden al primer interrogante, acerca de qué debemos entender por *sistema de pago organizado*, la Corte tiene dicho que cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación²⁰, y que es adecuado dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común²¹, o bien, en el sentido más obvio del entendimiento común²².

Siguiendo en esta línea de pensamiento, como el sistema de pago organizado no ha sido definido ni se encuentra legislado en normas de fondo que permitan traer a colación su alcance, cabría indagar el significado que el lenguaje común asigna a dichos términos, por ejemplo, en el diccionario de la Real Academia Española, de frecuente consulta al que ha sabido recurrir la jurisprudencia²³.

En efecto, el DRAE conceptualiza: "*Sistema: conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto*". (el resalto me pertenece).

18 Reunión de enlace A.F.I.P. – F.A.C.P.C.E. - 23/5/2002.

19 Reunión de enlace A.F.I.P. – Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires. - 3/6/2005.

20 C.S.J.N. - Fallos: 320:2145.

21 C.S.J.N. - Fallos: 302:429.

22 C.S.J.N. - Fallos: 320:2649.

23 Locatelli Gabriel Alejandro s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A. 26/02/2018

Es decir, en este último caso el sistema de pagos estaría arbitrado de forma tal que permita dispensar del uso de la cuenta bancaria del contribuyente, para hacer efectivo el pago, evitando así caer en el objeto del tributo, máxime, si combinamos esta última conclusión con la expresión reglamentaria que dispone “*reemplazando el uso de la cuenta bancaria*”, donde esta figura bien podría requerir la conducta de evitar el pago del gravamen por parte del contribuyente.

A fin de echar luz sobre estas cuestiones, resultará de provecho el análisis de los debates parlamentarios que anteceden al dictado de la normativa, de los diversos dictámenes fiscales producidos frente a las consultas efectuadas por los mismos contribuyentes, como así también, de la jurisprudencia existente en torno a la conceptualización del sistema de pagos organizados.

III.4. Antecedentes parlamentarios de la Ley N° 25.453²⁴

De las referencias a los debates parlamentarios de la ley de la referencia y con el ánimo de no extender el presente trabajo con la transcripción literal de los mismos, podríamos resumir que la incorporación de los últimos dos hechos imponible al art. 1° de la ley, estuvo motivado en una generalización del impuesto abarcando nuevas situaciones en el objeto del tributo - pagos en efectivo-, eliminar focos de elusión y de evasión, con el objeto de maximizar la recaudación tributaria.

Adicionalmente, se formularon una serie de objeciones sobre la constitucionalidad de la delegación legislativa contemplada en el proyecto de ley, y dado que la ley sancionada no presentó cambios en relación al ante proyecto, también resultará objeto de estudio en este trabajo.

IV. Antecedentes administrativos y jurisprudenciales.

IV.1. Reseña de jurisprudencia administrativa.

Ante la ausencia de definición de una cuestión neurálgica configurativa del hecho imponible reglamentado por parte de una norma administrativa, es lógico pensar que el intérprete comience a poner especial énfasis en los pronunciamientos del Fisco, a efectos de dilucidar el alcance de un concepto que se encuentra regulado en una norma general de carácter obligatoria emitida por el propio Organismo que dictamina y que, a su vez, regula el hecho imponible de alcance indeterminado previsto en la ley.

Adentrándonos en las diversas interpretaciones efectuadas sobre la figura de sistema de pago organizado, podemos traer a colación una consulta vinculante en la que intervino la Dirección de Asesoría Técnica²⁵ de AFIP, mediante la cual se sometió a consideración del Organismo Recaudador a los fines de determinar cuál es el tratamiento tributario que corresponde dispensar en el Impuesto a los Créditos y Débitos bancarios, a las transferencias entre cajas de ahorro que pertenecen al mismo titular y a las transferencias entre una caja de ahorro y una cuenta corriente pertenecientes a distintos titulares.

En lo que aquí nos interesa destacar haremos alusión al primer planteo, es decir, al tratamiento de las transferencias entre cajas de ahorro pertenecientes a un mismo titular.

24 https://www.hcdn.gob.ar/secparl/dgral_info_parlamentaria/dip/debates/leyes_24001_27000.html - 25453.

25 Dictamen (D.A.T.) 83/2002.

Al respecto, el servicio asesor sintéticamente concluyó que las transferencias de fondos entre cajas de ahorro de un mismo titular, en tanto no contemplen un sistema de pagos organizados con el fin de sustituir la cuenta corriente bancaria, se encuentran exentas del gravamen por aplicación del inciso j) del artículo 10 de la reglamentación.

La literalidad del escueto pronunciamiento fiscal lógicamente permite inferir que el sistema de pagos organizados debe tener un fin, el de la sustitución del uso de la cuenta abierta en una entidad financiera.

En el año 2003, nuevamente el organismo fiscalizador²⁶ se expidió en oportunidad en la que el consultante sometió a su consideración el interrogante de si la operatoria que describiremos seguidamente encuadraba dentro del concepto de sistema de pagos organizados en el marco del inciso c) del artículo 1° de la ley.

Se trataba de una empresa que prestaba servicios de video cable, quien había celebrado un contrato de mandato mediante el que se reservaba la calidad de mandante, con una cooperativa que asumió la obligación de mandataria.

El contrato de mandato habilitaba a la cooperativa a cobrar por cuenta y orden de la empresa de servicios de video cable, a los clientes suscriptores de los servicios que ésta prestaba. Luego, los fondos así recaudados eran depositados en la cuenta bancaria de la cooperativa -mandataria.

Una vez depositados los importes de las cobranzas, la cooperativa tenía expresas instrucciones de efectuar pagos por cuenta y orden de la mandante, en concepto de compra de insumos, gastos, entre otros, los cuales fueron instrumentados desde la cuenta bancaria de dicha cooperativa. De existir un remanente no utilizado, entonces se procedía a transferir dichos excedentes a la mandante.

El Organismo Fiscal advirtió que en aquellos casos en los que la cooperativa efectuaba pagos a los proveedores con esos fondos sin rendirlos previamente a la sociedad, se estaría excluyendo de la tributación a la etapa de rendición por su actividad de cobranzas y a la del posterior pago, respecto de los cuales, la Administración sostuvo que deberían haber sido realizados desde la cuenta bancaria de la empresa de servicios de video cable.

Por ello, entendió que esos pagos encuadraban en el movimiento de fondos por cuenta de terceros a que se refiere la ley del gravamen en su artículo 1°, inciso c), y sus normas reglamentarias. Ello, toda vez que se excluyeron de la generación del hecho imponible en las cuentas bancarias de la sociedad titular de los fondos, es decir, de la empresa de servicios de video cable.

Lo que aquí nos interesa destacar es que, a criterio de AFIP, al no haberse depositado previamente en las cuentas bancarias de la mandate los fondos utilizados por la cooperativa para pagar por cuenta aquella, se habría evitado el uso de la cuenta bancaria de la empresa de servicios de video cable y, por ende, se evitó el pago del Impuesto a los Créditos y Débitos en su propia cuenta bancaria.

Bajo un correcto entendimiento, dicha postura tendría sustento legal en la misma le-

26 Dictamen (D.A.T.) 33/2003

tra de la ley del tributo, mediante la cual, resultan alcanzando *"todos los movimientos de fondos, aún en efectivo"*. La expresión *"aún en efectivo"* abarcaría aquellas hipótesis en las que los movimientos de fondos puedan no haber sido llevados a cabo en efectivo. A contrario sensu, los movimientos de fondos pueden efectuarse mediante transferencia, por ejemplo, y ello no obstaría de que aun así pueda catalogarse a dicha modalidad como un sistema de pagos organizados.

En otro dictamen²⁷, el Fisco también tuvo oportunidad de expedirse ante la consulta efectuada por parte de una empresa dedicada a la fabricación y venta de bebidas analcohólicas.

Al respecto, informó que percibía en efectivo una parte de las cobranzas a sus clientes, situación por la cual se encontraba analizando la posibilidad de cancelar las deudas con sus proveedores mediante el depósito de dichos fondos, directamente, en las cuentas bancarias de éstos.

En ese contexto, la Administración sostuvo que el mecanismo consultado consistiría precisamente en un sistema organizado de pagos que permitiría la cancelación de deudas comerciales contraídas por la empresa, sin recurrir a la utilización de sus propias cuentas bancarias.

En el caso, el Fisco señaló que la empresa eludiría el pago del gravamen, accionar éste que fue precisamente lo que ha pretendido evitar el legislador al incorporar al texto normativo las disposiciones consagradas por el inciso c) de su artículo 1º.

Otro antecedente²⁸ que podemos traer a colación, consistía en dilucidar si la transferencia bancaria efectuada por una entidad del país desde una cuenta del exterior, con motivo de materializar un aumento de capital que sería utilizado para cancelar un préstamo financiero obtenido en el exterior, resultaba alcanzada por el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias.

Al respecto, se trataba de una compañía farmacéutica argentina, filial de una compañía multinacional dedicada a la investigación, desarrollo, manufactura y comercialización de especialidades farmacéuticas, productos veterinarios y de diagnóstico; cuyos accionistas directos eran una sociedad radicada en el país y otra domiciliada en Estados Unidos.

La entidad argentina realizaría un aporte de capital en efectivo a su accionista, el cual será materializado mediante una transferencia bancaria a una cuenta que esta última posee en Estados Unidos, a efectos de que dicho dinero sea utilizado para cancelar préstamos que la filial argentina poseía en el exterior.

En la consulta, se expresó que ese tipo de operaciones no eran habituales y que la transferencia de dinero se realizaría de la forma indicada al solo efecto de evitar la pérdida de dinero, respecto de las diferencias cambiarias, que implicaría el ingreso al país y el posterior egreso de las divisas.

En primer lugar, el Organismo señaló que no se vislumbraba la aplicación del inciso c)

²⁷ Dictamen (D.A.T.) 15/2004.

²⁸ Dictamen (D.A.T.) 17/2007.

del artículo 1° de la Ley N° 25.413, ello atento a entender que el aporte de capital y la cancelación del préstamo no se trataban de actividades habituales de la empresa que permitieran sostener que se encontraban ante la presencia de un sistema de pagos organizado, en reemplazo de la utilización de cuentas bancarias con entidades comprendidas en la Ley N° 21.526.

Un nuevo antecedente²⁹, fue realizado en el marco de una consulta efectuada por la Asociación de Concesionarios de la República Argentina, el cual, radicaba sobre algunas operatorias de pago realizadas en la comercialización del sector automotriz.

Ante la misma, se señaló que el pago realizado por el cliente en la cuenta bancaria producto de la venta del automotor, no configuraba un sistema de pagos organizado en el marco de la ley del gravamen, toda vez que el mismo se realizó dentro del sistema financiero mediante el uso de una cuenta bancaria.

Este resulta ser un antecedente bastante importante, puesto que, en él se sostuvo que el pago realizado por el cliente en una cuenta bancaria abierta en una entidad financiera no configura un sistema de pagos organizado, toda vez que el mismo se realiza dentro del sistema financiero.

Posteriormente, en el año 2012 el Organismo Recaudador también tuvo oportunidad de expedirse³⁰ en relación al sistema de pagos organizado, oportunidad en la que enfatizó algunos aportes muy interesantes de debatir.

En efecto, la inquietud que motivo la interpretación del Fisco radicaba en si procedía liquidar el gravamen para el caso en que, por exigencias de un proveedor, se debía abonar mediante depósito y/o transferencia en efectivo en la cuenta corriente bancaria de éste, no realizando la entidad financiera la retención al depositante. Además, se solicitó que se aclare si correspondía que se aplique el inciso c) del Artículo 1° de la Ley N° 25.413.

En el citado dictamen, se remitió al criterio vertido por la Dirección Nacional de Impuestos quien había sostenido que a través del inciso c) del artículo 1° de la ley del gravamen se busca gravar los fondos pertenecientes a una persona, los que, sin ser depositados en sus propias cuentas corrientes, son destinados, por ejemplo, al pago o cancelación de una operación que contrajo con un tercero, haciendo un pago a nombre de este último.

Además, se recalcó que dicha operatoria, sea que fuera realizada directamente por el titular de los fondos o un tercero en su nombre, se encontraría alcanzada por el inciso de marras sin perjuicio de que su amplitud pueda incluir otros supuestos.

En este sentido, la Dirección sostuvo que en el marco del inc. c) del artículo 1° de la Ley quedaría comprendido el supuesto de que un cliente deposite el importe que debe abonar, en la cuenta bancaria perteneciente a un proveedor del vendedor, produciéndose así, una suerte de triangulación en el canal de pago.

En el dictamen, a fin de merituar la configuración del hecho imponible, el Fisco señaló

29 Nota del contador José N. Degasperí, de fecha 29 de junio de 2009, emitida al Señor Director General de Asociación de Concesionarios de Automotores de la República Argentina – Acara.

30 Dictamen (D.A.T.) 5/2012.

que se debe evaluar: i) si se trata de movimientos de fondos que se realicen en el marco de una actividad económica; ii) si dichos movimientos de fondos, deben efectuarse a través de un sistema de pagos organizados, es decir, no debe tratarse de hechos aislados o circunstanciales, sino que respondan a un esquema de trabajo, a través de mecanismos ordenados y recurrentes; y iii) que persiga reemplazar el uso de la cuenta bancaria.

El elemento distintivo del análisis inducido por el servicio asesor del Fisco, al referirse en el punto iii) al hecho de que el sistema de pagos organizado persiga reemplazar el uso de la cuenta bancaria, presenta razonable duda de que el sistema de pagos organizado debería tener por finalidad el reemplazo del uso de la cuenta bancaria, materializando así la intención del contribuyente de evitar el pago del impuesto o, al menos, de que éste evite el uso de su propia cuenta bancaria.

Adicionalmente, en la citada opinión se remitió a la manifestación de la doctrina³¹, quien ha manifestado que la interpretación más razonable indicaría que se ha deseado reiterar, con el mayor énfasis posible, que el hecho imponible comprende todo movimiento o entrega de fondos realizados por el contribuyente, mediante una operatoria asimilable a las que normalmente suelen efectuarse mediante la utilización de una cuenta bancaria, resaltándose que esta interpretación toma como base los considerandos del decreto examinado, en los que se expresa la intención de comprender a aquellas operaciones que por sus características especiales resultan asimilables o pueden utilizarse en sustitución de una cuenta corriente bancaria.

A buen entender, el autor habría procurado soslayar que la figura del sistema de pagos organizados debía consistir en un sistema que funcione en condiciones similares a una cuenta bancaria, en atención a los considerandos de la norma reglamentaria.

Sintetizando los antecedentes administrativos traídos a colación precedentemente, podría sostenerse que la expresión del sistema de pago organizado debe analizarse caso por caso a efectos de lograr dilucidar si dicho instituto ha quedado configurado o no. Por este motivo, debemos continuar con el análisis de precedentes emitidos en otras instancias, más concretamente, en la jurisprudencia que rodean a su aplicación.

IV.2. Reseña de jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Uno de los primeros antecedentes que podemos mencionar en relación al concepto de sistema de pagos organizados, incorporado en el actual Impuesto a los Créditos y Débitos en cuentas bancarias, es el que ha sido tratado por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa La Angostura³², en febrero del año 2010, pasando a reconocerse como el leading case sobre el tema que nos ocupa.

Se trataba de un contribuyente cuya actividad principal era la venta al por menor de combustible, quien habría realizado pagos en afectivo a su principal proveedor en su respectiva cuenta corriente bancaria, además de efectuar pagos mediante la emisión de cheques propios y el endoso de cheques de terceros, siendo el depósito en la cuenta del proveedor una modalidad de pago más a las ya mencionadas y resultando ésta la que

³¹ Villegas Héctor, "Curso de Finanzas, Derechos Financiero y Tributario", novena edición, actualizada y ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005, pág. 871

³² Tribunal Fiscal de la Nación – Sala B - 12/02/2010.

motivo al Fisco a determinar de oficio el ICYD.

Habiendo constatado el Organismo Recaudador la existencia de “pagos en efectivo” por parte de la actora en la cuenta corriente de su principal proveedor, sostuvo que la intención del legislador fue la de gravar todo movimiento de fondos cualesquiera sean los mecanismos utilizados.

La AFIP expreso que, contrariamente a lo sostenido por la actora, el sistema de pago organizado no es un conjunto de reglas o principios que rigen la relación entre la institución bancaria y el proveedor, sino, que el mismo es el que se emplea para la cancelación de deudas con sus proveedores mediante el depósito en las cuentas bancarias de este último, configurándose así el hecho imponible del gravamen.

En su análisis, el Tribunal Fiscal señala que los inspectores en ningún momento identifican ni describen cuál es ese sistema organizado de pagos utilizado por la recurrente a fin de reemplazar el uso de su propia cuenta corriente bancaria.

En relación a la definición del hecho imponible, el Tribunal resaltó que tal como estaba redactada la ley y su reglamento, una definición de tal amplitud conceptual determinaría un objeto del gravamen que excede cualquier margen de razonabilidad, ya que, según el texto legal, cualquier movimiento de fondos generaba en cabeza de quien lo realizara la exigencia del pago del impuesto.

En apoyo a la postura del Tribunal, podríamos caer en el absurdo de que cualquier contribuyente que traslade dinero en efectivo recaudado desde un punto de venta al público que posea, hacia el lugar físico donde se encuentra ubicada su propia administración, más concretamente al área de tesorería encargada de archivar dichos fondos, quedaría subsumido en el hecho imponible de la ley.

Siguiendo con el razonamiento vertido en el fallo, el Tribunal se refiere a la necesidad de que el alcance del hecho imponible sea delimitado por la reglamentación y, a su vez, ésta establece la figura de sistema de pagos organizados y, a su vez, requiere que ese sistema reemplace el uso de la cuenta bancaria.

En este sentido, resaltó que se necesita la existencia de un sistema de pago organizado para que quede configurado el hecho imponible, lo cual permite afirmar, a contrario sensu, que está fuera del objeto del gravamen todo pago que no responda a un sistema organizado.

Seguidamente destaca la necesidad de dilucidar dicho concepto toda vez que no existe ninguna definición legal, y atendiendo al significado del diccionario de la Real Academia Española, entendió por “*sistema*” al conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazadas entre sí o, bien, al conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto.

En ese contexto, concluye que este concepto del que venimos hablando debe tratarse de un conjunto de reglas, principios o cosas relacionadas entre sí, que ordenadamente contribuyen al objeto de reemplazar el uso de las cuentas bancarias. Es decir que, ante la necesidad de realizar una razonable interpretación de la ley y su

reglamentación, advirtió que solamente quienes hayan tenido o tengan un sistema de pago organizado, tendiente a impedir la bancarización de las operaciones, estarán obligados de manera directa pagar este impuesto.

En la causa, el Tribunal entendió que no existió el sistema de pagos tendientes a sustituir el uso de la cuenta bancaria propia del contribuyente, dado que no advirtió una única secuencia ordenada de pagos y el depósito en cuenta del proveedor no resultó ser el único medio de cancelación de las compras utilizado, con lo cual, sostuvo que no puede catalogarse a los pagos efectuados bajo las condiciones descriptas como un sistema organizado que tenga la finalidad de reemplazar el uso de las cuentas.

Del análisis de éste primer precedente podemos extraer la conclusión de que, a criterio del T.F.N., debe existir un sistema de pagos diseñado que permita reemplazar el uso de la cuenta bancaria a efectos de que quede configurado el hecho imponible.

En sintonía con el precedente desarrollado anteriormente, otro fallo³³ del Tribunal reposó en análogos argumentos a los ya citados. Además, se hizo hincapié en que el depósito en la cuenta bancaria como medio de pago se encuentra expresamente autorizado por la ley anti-evasión³⁴ y, por ende, tiene el efecto de "bancarizar" la operación.

En este sentido, advierte que debe tenerse presente que le asistía a la actora el derecho de llevar sus asuntos comerciales de la manera que le resulte menos gravosa. Por otra parte, sostuvo que el uso de los fondos disponibles en efectivo y que se depositaron en la cuenta del proveedor, no tuvo en mira evitar y eliminar el uso de la cuenta corriente bancaria propia de la contribuyente.

Como vemos, la doctrina del fallo se centra en la legalidad de la operatoria de depósito en cuentas bancarias como medio de pago válido, en concordancia con la intención de bancarizar las operaciones de la ley anti evasión.

En el mismo sentido, se expidió el Tribunal al año siguiente en la causa El Tetu S.A.³⁵, donde mantuvo los mismos fundamentos de fondos ya expresados y resaltó, además, la naturaleza circunstancial del empleo del medio de pago cuestionado.

Ahora bien, el común denominador de los fallos recientemente analizados radicó en que fueron emitidos por la sala "B" del Tribunal Fiscal. No obstante, otras salas del mismo tribunal, como la sala "C"³⁶, replicó los mismos argumentos vertidos por la primera de las salas, convirtiéndose de esta manera en una opinión compartida dentro del recinto del propio Tribunal.

No obstante, la sala "C" agregó su impronta en el caso aludiendo a la doctrina de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal³⁷, en donde se sostuvo que los depósitos efectuados en las cuentas corrientes o cajas de ahorro de los proveedores no se encontraban gravados por el impuesto, toda vez que

33 Máxima Energía S.R.L. s/apelación T.F.N. – Sala B - 11/08/2010.

34 Ley N° 25.345.

35 T.F.N. – Sala B – 26/10/2011.

36 Line Up – T.F.N. – Sala C – 12/10/2012.

37 Buyati S.A. c/D.G.I. – 01/02/2000.

en aquella causa no se había observado la existencia de ningún tercero, sólo deudor y acreedor; y no se acreditó la existencia de un sistema de pago organizado para sustituir el uso de cuentas corrientes.

En este pensamiento, el hecho imponible del inc. c) del art. 1º de la ley del gravamen acaecería cuando el contribuyente diseñe un sistema de pagos, de manera tal, que le permita dispensar del uso de su cuenta bancaria propia y poder así eludir el pago del ICYD.

Más tarde, la misma sala se expidió³⁸ en otra causa. Se trataba de una empresa que gozaba de la concesión de la explotación de salas de juego en la provincia de Buenos Aires, la cual tenía recaudaciones en efectivos producto de que sus clientes así le abonaban, y procedía a depositar el importe recaudado en una cuenta abierta a nombre del Instituto Provincial de Loterías y Casinos de la Provincia de Buenos Aires.

El Fisco determinó de oficio el ICYD sobre la realización de dichos depósitos, a lo que el contribuyente apeló ante el Tribunal.

El elemento distintivo en este caso, radicaba en que el sistema de pagos utilizado por la recurrente respondía a expresas directivas e instrucciones emitidas por un Organismo que resulta parte de la Administración Central de la Provincia de Buenos Aires.

En consecuencia, el Tribunal sostuvo que no resulta lógico admitir que las autoridades provinciales se hallen comprometidas con el diseño de sistemas elusivos tendientes a sustituir el uso del cheque, tal como sostenía el Fisco Nacional, por cuanto el estado provincial resulta copartícipe, por imperio legal, de la recaudación del Impuesto sobre los Créditos y Débitos bancarios.

De igual modo, entendió que la ley 25.413 no implica necesariamente la utilización compulsiva de medios bancarios autorizados para la cancelación de operaciones, cuando las circunstancias que rodean a las distintas operatorias económicas y, en especial, aquéllas referidas a la actuación de Organismos Administrativos nacionales, provinciales o municipales, permitan la utilización de otros medios legales cancelatorios de las obligaciones.

En el caso, el Tribunal apuntaló que no se advierte ni se evidencia el despliegue de maniobras elusivas tendientes a perjudicar al erario nacional, mediante el diseño de sistemas de pagos tendientes a evitar el uso de cheques.

Podemos advertir aquí, que en esta última posición se puso especial énfasis en la ausencia de la intención del contribuyente de evitar el uso de la propia cuenta bancaria, puesto que resultaba imposible sostener que éste haya diseñado sistemas elusivos del Impuesto a los Créditos y Débitos con la participación del Instituto de Loterías y Casinos de la Provincia de Buenos Aires.

Pareciera hasta aquí, que la jurisprudencia del Tribunal es conteste en interpretar que la intención de evitar el uso de la cuenta bancaria propia, resulta determinante a efectos de generar la obligación de pago del impuesto.

38 L.R.F. Group S.A. – T.F.N. – Sala C – 27/12/2012.

En otros antecedentes³⁹ de la misma sala⁴⁰, se reprodujeron los mismos fundamentos de la causa LRF Group señalando, además, que la postura del Fisco Nacional exige al contribuyente el depósito previo en una cuenta propia de aquellas sumas que percibe en efectivo, para luego efectuar el pago al proveedor a través de medios bancarizados.

Ante la ausencia de una norma imperativa ese sentido, el Tribunal rechazó el criterio de la Administración por el cual interpretaba que el sistema de pagos organizados no quedaría configurado en la medida de que el contribuyente deposite en sus propias cuentas bancarias, el producido de las recaudaciones de efectivo obtenidas de sus clientes y, posteriormente, proceda a efectuar los pagos a sus proveedores desde dicha cuenta.

Finalmente, en un antecedente⁴¹ de la sala "D" del T.F.N. se postuló que el depósito del 100% de lo recaudado en efectivo coincidía exactamente con el importe depositado en la cuenta bancaria del proveedor y en la cuenta propia, resaltándose, además, que no se le había dado un destino distinto ni se depositaron importes que no hubieran sido obtenidas de dichas recaudaciones.

Atendiendo a que el depósito en la cuenta bancaria respondía a los plazos exigidos, la sala "D" sostuvo que quedó demostrada la condición de circunstancial en el proceder del contribuyente. Por lo tanto, no puede catalogarse los pagos mediante depósito en cuenta bancaria del proveedor como un "*sistema organizado*" que tenga la finalidad de reemplazar el uso de las cuentas previstas en el art. 1º, inc. a), de la ley 25.413.

A esta altura, empezamos a tomar dimensión de que nos encontramos ante un hecho imponible de alcance indeterminado, respecto del cual, se delegó en la reglamentación la delimitación de su alcance definitivo y, por su parte, la misma reglamentación hizo uso de esa facultad con el establecimiento de una figura abstracta, de suma complejidad interpretativa, y ello es resultado de la ausencia de elementos claros prescriptos en la legislación de fondo que regulan la materia y que sirvan de base a los contribuyentes a efectos de identificar la ocurrencia del hecho imponible.

IV.3. Reseña de jurisprudencia de la C.N.C.A.F..

El desarrollo de los precedentes analizados nos anticipó de que no solo el contribuyente tiene el reto de intentar dilucidar cuándo deberá abonar el impuesto, sino también, el propio Fisco a la hora de empezar a clarificar el verdadero sentido su alcance y ello no obsta a que también pueda representar un gran desafío interpretativo para el mismo Poder Judicial.

En ese contexto se desarrolló el primer caso tratado por la Cámara de Apelaciones⁴² que traemos a colación, en donde se confirmó el criterio fiscal imponiéndose una multa a Autopistas Urbanas S.A. por la omisión de ingresar el Impuesto sobre los Créditos y Débitos. En efecto, desarrollaremos a continuación los antecedentes del caso.

Autopistas Urbanas SA era concesionaria de la explotación y mantenimiento de autopis-

39 Piantoni Hermanos SACIFIYA – T.F.N. – Sala C – 01/07/2013.

40 Card Line S.R.L. – T.F.N. – Sala C – 26/04/2016.

41 Rebisco S.A. – T.F.N. – Sala D – 16/06/2016.

42 Autopistas Urbanas S.A. – C.N.C.A.F. – Sala IV – 20/12/2008.

tas por las cuales el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires fue la autoridad concedente. El canon por dicha concesión se fijó en una suma equivalente al 70% del producido resultante de la recaudación por peaje en dichas autopistas y de una suma equivalente al 85% del producido resultante de la explotación comercial de los bajos de autopistas.

Los montos de la recaudación que correspondían al Gobierno de la Ciudad, es decir, los porcentajes que conforman el canon por la concesión eran depositados en una cuenta abierta a nombre del Gobierno de la Ciudad en el Banco de la Ciudad de Buenos Aires, mientras que el porcentaje remanente fue depositado en una cuenta a nombre del contribuyente, resultando los depósitos de fondos a favor del Gobierno de la Ciudad los que generaron la obligación tributaria en el ICYD.

Por su parte, la Autoridad Administrativa entendió que aquella transferencia se encontraba alcanzada por el Impuesto sobre los Créditos y Débitos regido por ley 25.413, específicamente por el inc. c) del art. 1° de la ley del tributo.

La cámara concluyó, entonces, que más allá de los términos utilizados por el Organismo Recaudador, no caben dudas de que la actora era responsable de ingresar el impuesto regulado por la ley 25.413 por deuda propia, no ajena, por los movimientos de fondos que realizaba al depositar el canon.

Tal como me permití anticipar, la complejidad de la normativa que regula el Impuesto a los Créditos y Débitos en cuentas bancarias, producto de la indefinición del hecho imponible como un concepto palmario y concreto que permita dar a conocer al responsable si debe ingresar el tributo y en qué condiciones -por cuenta propia o ajena-, sin dudas gravitó en el actuar de los funcionarios intervinientes imputando un tipo sancionatorio en lugar de otro, más allá de que luego se repusieran ante el error, y no solo ello, sino que el mismo Tribunal pretendió justificar el citado error en *"cierta imprecisión en la normativa aplicable (fundamentalmente en la reglamentación de la ley)"*.

En efecto, resulta prudente que a continuación sigamos analizando los restantes antecedentes jurisprudenciales a fin de conocer cómo se empieza a desenmarañar la compleja figura de sistema de pagos organizados, el cual, por lo visto no solo representa márgenes de dudas para los contribuyentes.

Uno de los primeros antecedentes del Tribunal Fiscal que evaluáramos precedentemente fue el de La Angostura S.R.L., destacándolo como leading case en lo que hace a la verdadera cuestión de fondo. Entonces, en una línea de coherencia resultaría prudente analizar la apelación de esa sentencia del Tribunal ante la Cámara y, así, comenzar a contrastar criterios.

En este sentido, en el año 2011 la sala V de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal⁴³, falló sobre la causa aduciendo que el concepto de sistema organizado de pagos aparece como *"elemento configurativo del hecho imponible"* previsto en el artículo 1° inciso c) de la Ley del gravamen.

43 C.N.C.A.F. – Sala V – La Angostura S.R.L. – 22/11/2011.

Ahora bien, para interpretar esta norma recuerda que debe atenderse al fin con el que las leyes impositivas han sido dictadas, ya que es misión del intérprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley, mediante un examen atento y profundo de sus términos, que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador. Cualquiera que sea la índole de la norma, no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta a la finalidad de aquélla.

Antes de continuar, debo resaltar una primera cuestión a tener presente en el desarrollo de los argumentos de la causa. La C.N.C.A.F. sostuvo, por una parte, que el concepto de Sistema de Pagos Organizado aparece como elemento configurativo del hecho imponible previsto en la Ley, y por la otra, recordó que a efectos de su entendimiento debe atenderse al fin con el que las leyes impositivas han sido dictadas, olvidando que dicha figura se encuentra establecida en la reglamentación y que fue la ley la que estableció la facultad de dicha reglamentación.

Ante esta dicotomía debemos preguntarnos porqué, si se facultó al Poder Ejecutivo a delimitar el alcance definitivo del hecho imponible previsto en la ley y, tanto el decreto como la resolución reglamentaria se encargaron de definirlo, o al menos ello procuran, entonces, qué sentido tiene analizar los motivos de la sanción de la Ley siendo que ésta en definitiva encargó al Ejecutivo tal definición. Debería indagarse sobre la finalidad de la reglamentación, sino qué propósito se persigue con el hecho de que una ley faculte a reglamentar el hecho imponible al Ejecutivo y, cuando deba analizarse el verdadero alcance de la que se reglamenta, se prescinda de su letra y se vuelva nuevamente a la ley, es decir, al momento cero.

Siguiendo con el desarrollo del caso, la sala “V” citó el debate parlamentario en el cual quedó capturado el clima de total desconfianza de la población hacia las entidades financieras al tiempo de la sanción del tributo. De tal modo, uno de los propósitos más importantes de la ley era corregir la evasión fiscal y aumentar la recaudación tributaria. Ello, con la finalidad de recomponer la situación fiscal, preservar el crédito público y la recuperación de la competitividad de la economía.

De esta manera, resalta la Cámara, el legislador entendió que era necesario desalentar los pagos en efectivo para que la mayor cantidad de operaciones negocials se efectuaran normalmente mediante instrumentos bancarios o tarjetas de crédito, con lo cual, su registro sería instantáneo con el medio de pago. Tal alcance de la norma surge de las disposiciones contenidas, entre otros, en el inciso c) del artículo 1° de la Ley N° 25.413, donde se decidió gravar los movimientos aun en efectivo, y en el artículo 9° de la ley 25.453 por el cual se reduce de \$ 10.000 a \$ 1.000 el monto del artículo 1° de la Ley N° 25.345, suma a partir de la cual es obligatoria la utilización de procedimientos bancarizados para realizar las operaciones.

Cabe manifestar que por más loable que parezca la intención del legislador plasmada en la ley y el fin perseguido por la Cámara de remitir a ella, resultan por demás clarificadores la colación de los antecedentes parlamentarios en los cuales se destaca corregir la evasión fiscal, aumentar la recaudación y desalentar los pagos en efectivos.

A tal efecto, literalmente, la ley N° 25.345 impide realizar pagos en efectivos de manera tal que es reconocida en la jerga profesional como ley anti-evasión, debido a que fue

sancionada con ese cometido. Ahora bien, si una ley anti-evasión prohíbe realizar pagos en efectivo, pero a su vez, admite como medio de pago válido el depósito en cuenta bancaria, entonces debería entenderse que éste medio de pago no es evasivo y, por ende, no puede asimilarse a pago en efectivo porque literalmente quedaría prohibido por dicha norma. Solo resta entonces, dilucidar si el pago mediante depósito en cuenta bancaria resulta encuadrado dentro del hecho imponible establecido por la ley, el decreto y la resolución general, a fin de analizar si debe aumentar o no la recaudación tributaria.

Reforzando la dicotomía planteada, la Cámara expresó que el alcance del concepto sistema organizado de pagos debe entenderse en consonancia con la voluntad del legislador al dictar la norma legal reglamentada.

En este sentido, arguyó que resulta desacertado el criterio del Tribunal Fiscal al definir el concepto de sistema organizado de pagos remitiéndose exclusivamente a definiciones del D.R.A.E., ya que la interpretación del hecho imponible debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla hermenéutica es dar pleno efecto a la intención del legislador citando fallos para mantener su postura.

Pareciera ajustada a derecho el criterio del Tribunal, o al menos, en concordancia la abundante jurisprudencia⁴⁴ apuntada en esa dirección, pero si arribáramos a la conclusión de que una ley estableció un hecho imponible de alcance indeterminado, facultando al P.E. a establecer el alcance definitivo de ese hecho, y no solo el Ejecutivo lo reglamenta, sino además aparece en escena una entidad descentralizada como AFIP quien también participa en la definición dictando una norma de su autoría, y como si fuera poco, ante una cuestión interpretativa debe atenderse a los debates parlamentarios de ley prescindiendo de la reglamentación; pareciera que estamos ante la presencia de un círculo vicioso.

Como pretender que un contribuyente lleve correctamente sus asuntos, si al menos podríamos estar en presencia de una inapropiada técnica legislativa, atentando, lisa y llanamente, contra el principio de seguridad jurídica. Pues, cómo sabe el contribuyente que tratamiento tributario debe dispensar a sus asuntos ante la ausencia de una interpretación pacífica en algún sentido.

Regresando a la doctrina del fallo, haciendo referencia a la existencia de distintos medios de pago, la Cámara observa que el hecho de que se empleen medios diversos de pago (a veces en efectivo y otras, con cheques de diferente origen) no impide afirmar que los pagos se realizan mediante un sistema organizado tendiente a cancelar las obligaciones que son propias del giro de la empresa.

En la causa, se resaltó que los depósitos en efectivo representaban algo más del 30% del total de los pagos efectuados, que tales pagos en efectivo se realizaban con una cierta habitualidad y que ellos constituyen un porcentaje jurídicamente relevante en la totalidad de las operaciones realizadas. Por lo tanto, el Tribunal consideró que la conducta de la contribuyente debe ser interpretada a la luz de la finalidad del legislador.

Como vemos, se hace alusión a la significatividad jurídica y a la habitualidad, conceptos

44 Fallos (329:3546; 327:5649).

estos que, tal como ocurre con la figura del sistema de pagos organizados, no se desprenden de la ley, ni del decreto, ni mucho menos de la resolución.

La ley alcanza a todo movimiento de fondos y, por su parte, la reglamentación los grava en la medida de que se empleen sistemas de pagos organizados que reemplacen el uso de las cuentas bancarias. Si además deben ponderarse criterios interpretativos -significatividad y habitualidad- que no se desprenden del marco normativo, claramente el esfuerzo interpretativo que demandan las normas bajo examen podría distorsionar, al menos, la conducta de cualquier contribuyente.

Nótese, adicionalmente, que la Cámara utiliza el término pagos en efectivo cuando debiera referirse a los depósitos en cuentas bancarias. De hecho, en el fallo lo reitera más de una vez. Ya hemos visto que este estereotipo en el pronunciamiento también ha sido utilizado por el propio Fisco en sus dictámenes y, respecto del cual, nos ocupáramos de resaltar una diferencia técnica. Los pagos en efectivos se encuentran prohibidos por la ley 25.345, mientras que el pago mediante el depósito en cuenta bancaria no es un pago evasivo conforme a la misma, por lo tanto, utilizarlos como sinónimos no hace más que exponer al lector a una complejidad interpretativa adicional.

En la solución arribada por la Cámara, ésta sostiene que es el mejor sentido exegético que se aviene con el principio de reserva de ley en materia tributaria ya que, de otro modo, se haría prevalecer una posición particular que da preeminencia a una norma reglamentaria, con olvido de que su interpretación. Por este motivo, señala que la interpretación del sistema de pago organizado debe efectuarse en consonancia con el texto legal que aquella está llamada a reglamentar, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.

El segundo precedente que analizaremos se refiere al fallo Máxima Energía S.R.L del T.F.N. que desarrolláramos oportunamente y que, a su turno, le tocó expedirse a la sala II de la Cámara⁴⁵. En él, se enfatizó que *"en la medida en que la autoridad administrativa fue delimitando el concepto en estudio a la luz de la resolución referida, una interpretación integral y armónica de las normas involucradas, no puede omitirse considerar lo expresado al respecto por la Dirección de Asesoría Técnica de la DGI en el Dictamen N° 15/2004."* (el resalto me pertenece).

Es decir, que en el precedente que ahora nos ocupa la Cámara aduce a que la Administración Tributaria, a raíz del dictamen 15/2004 ya analizado, delimitó aún más el alcance del hecho imponible previsto en el inc. c) del artículo 1° de la ley del ICYD, empero, en el año 2004, o sea, tres años más tarde desde la sanción del tributo. La propuesta arribada por el Tribunal equivaldría a sostenerse que el hecho imponible sub examen se encuentra legislado en la propia ley, en su decreto, en una resolución general, y ahora también en un dictamen del propio fisco, dejando al desamparo los hechos acaecidos desde la sanción del ICYD -2001-, hasta el año 2004.

Hecha la reserva precedente, el fallo continúa expresando que habida cuenta de que la noción de sistema de pagos organizados previsto en la reglamentación, resulta ser de los denominados *"conceptos jurídicos indeterminados"*, corresponde al juzgador evaluar

45 Máxima Energía SRL - C.N.C.A.F. - Sala II - 23/02/2012.

si a la luz de las circunstancias concretas que se someten a su conocimiento, en un caso concreto, se presentan las condiciones que permiten aplicarlo, las que, de conformidad con el supuesto fáctico descripto en el considerando VI del fallo, aparecían configuradas en dicho autos.

Como sostuviéramos, además de que la ley establece un hecho imponible de alcance indeterminado, ahora la Cámara reconoce que la figura de sistema de pagos organizados contemplado en la norma reglamentaria también obedece a un concepto indeterminado, a pesar de que la ley facultó al Ejecutivo a determinar el alcance definitivo de este hecho imponible, es decir, algo que la reglamentación dejó sin cerrar. En este orden de idea, nos encontramos ante el desafío de dilucidar si una hipótesis sujeta a impuesto así definida, es constitucionalmente válida desde el punto de vista de la legalidad y de la seguridad jurídica.

Otro precedente sentado por la Cámara⁴⁶ fue en la causa LRF Group S.A.. Se trataba de una empresa concesionaria de la explotación de juegos de azar quien depositaba los importes en las cuentas bancarias abiertas a nombre del Instituto Provincial de Loterías y Casinos.

En la causa, el Tribunal interviniente entendió que debía confirmarse el criterio fiscal. Para así decidir ponderó que el contribuyente efectuó los pagos del canon de la explotación de la concesión a través de depósitos de efectivo en la cuenta fiscal abierta a tal efecto en el Banco de la Provincia de Buenos Aires, por lo que se sostuvo que se evitaba así el depósito de tales sumas en sus cuentas bancarias propias.

Aquí el colegiado sostuvo respecto del hecho imponible definido en el art. 1 inc. c) de la ley 25.453, que el gravamen recae sobre quienes utilicen un sistema de pagos organizados en reemplazo del uso de cuentas bancarias y que se no requiere el propósito de eludir el pago del Impuesto a los Créditos y Débitos en esas cuentas.

Como podemos apreciar, en las apelaciones de los fallos de las instancias del T.F.N. ante la Cámara, se empezó a forjar la postura de que la figura del sistema de pagos organizado no requiere la intención del contribuyente de eludir el pago del gravamen.

Ahora bien, según estudiamos, en uno de los antecedentes de la C.N.C.A.F. se dejó expresado que la validez constitucional de la norma reglamentaria, al reglamentar el hecho imponible de la ley, no había sido puesta en tela de juicio.

En virtud de ello, cabe referirnos a otro fallo⁴⁷ también de la Cámara, pero más reciente, en el que se analizó si la norma reglamentaria atentaba contra el principio de legalidad que rige en materia tributaria.

En la causa antes citada, primeramente, la Sala recordó los antecedentes parlamentarios en los que el legislador había entendido que era necesario desalentar los pagos en efectivo, para que la mayor cantidad de operaciones comerciales se efectuaran normalmente mediante instrumentos bancarios o tarjetas de crédito, con lo cual, su registro sería instantáneo con el medio de pago.

46 C.N.C.A.F. – Sala V- LRF Group S.A. – 12/03/2015.

47 C.N.C.A.F. – Sala V – Kandiko S.A. – 05/07/2016.

Ese alcance surgía, entre otros, del artículo 1° inciso c) de la Ley N° 25.413, mediante el cual se decidió gravar los movimientos aun en efectivo, y del artículo 9° de la ley 25.453, por el que se redujo de \$10.000 a \$1.000 el monto a partir del cual es obligatoria la utilización de procedimientos bancarizados para realizar las operaciones, previsto en el artículo 1° de la Ley N° 25.345.

En concordancia con ello, se destacó que la expresión “*sistema organizado de pagos*” previsto en la resolución general, no debía interpretarse en forma aislada sino en conformidad con la voluntad del legislador lo cual estaba en consonancia con el principio de reserva de ley.

Además, la Sala recordó un antecedente de la Procuradora Fiscal⁴⁸ ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en donde expuso un análisis concordante con la decisión que había adoptado esta Sala en el citado proceso.

En efecto, destacó que conforme surgía de los debates parlamentarios la modificación del hecho imponible dispuesta por la Ley N° 25.453, en tanto se incorporó el inciso c) al artículo 1° de la Ley N° 25.413, era necesaria para combatir la evasión.

Además, señaló que la modificación del Impuesto a los Créditos y Débitos de cuentas corrientes bancarias fue establecida para eliminar los focos de elusión y que, de este modo, se generalizó el tributo, por lo que quedarían gravados todos los movimientos monetarios de dinero en efectivo, pagos mediante sistema electrónico, pago de servicios y tarjetas. Sólo se exceptuarían los movimientos en caja de ahorro hasta el monto del sueldo.

Asimismo, agregó que la imposición sobre los movimientos en efectivo persigue alentar la bancarización de las operaciones. A partir de ello, señaló que en este contexto normativo cabe analizar el debido resguardo del principio de legalidad en materia tributaria, el cual dispone que sólo el Congreso de la Nación se encuentra facultado para crear impuestos, contribuciones y tasas y, en consecuencia, para determinar todos los elementos estructurales de los tributos.

Sin embargo, ello no obsta al ejercicio del poder reglamentario propio del Poder Ejecutivo o de un cuerpo administrativo, a fin de definir los pormenores de la obligación tributaria, siempre y cuando la política legislativa haya sido claramente establecida por el Congreso de la Nación.

En este sentido, las normas dictadas por el Poder Ejecutivo no importan una delegación propia de facultades legislativas, sino un ejercicio, condicionado y dirigido al cumplimiento de las finalidades queridas por el legislador, de una actividad normativa circunscripta a los límites de la ley en la que encuentra su fuente.

Antes de continuar con el desarrollo de la causa, debemos evaluar fundadamente si la definición de la hipótesis de incidencia tributaria resulta un pormenor delegable en el Ejecutivo y si éste ha ejercido su facultad delegada en forma condicionada y conforme a la dirección que el legislador ha previsto.

48 Expediente “La Angostura” del 02/06/2014 y dictamen “Máxima Energía S.R.L. de igual fecha.

En este sentido, al tratarse el hecho imponible de un elemento esencial de la obligación tributaria mal podría sostenerse que se trata de un pormenor delegable en materia de administración. En relación a la segunda cuestión, no se advierte del texto legal ni de los debates parlamentarios de los cuales nació, que la facultad de definir el alcance definitivo del hecho imponible deba ejercerse bajo restricción alguna en cuanto a su alcance, límite, ámbito, naturaleza, índole, parámetro, sentido, ni ninguna otra pauta a la que deba estarse la Administración, a efectos de ejecutar la facultad conferida por la ley. En consecuencia, se advierte que la postura del Tribunal no encuentra sustento en el cual fundarse, máxime, considerando la reserva efectuada por diversos legisladores en los antecedentes parlamentarios, los cuales reflejaron la ausencia de una clara política legislativa que ampare la facultad de delegar el alcance del hecho imponible.

Siguiendo con el desarrollo del fallo, en él se resaltó que el hecho imponible, los sujetos, los criterios de medición y las exenciones fueron establecidos por el Congreso de la Nación. Por su parte, la resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, al establecer que los movimientos de fondos gravados por la ley son aquellos efectuados en el marco de sistemas de pago organizados y en ejercicio de actividades económicas, no modificó uno de los elementos esenciales del tributo, ni extendió el hecho imponible creado por la ley, a un hecho imponible distinto y nuevo.

Por el contrario, expuso que esa resolución precisó el alcance del hecho imponible en tanto se pretendía gravar las operaciones que se presumía fueron realizadas para reemplazar el uso de cuentas bancarias con propósitos de evasión fiscal.

A partir de ello, concluyó que el impuesto establecido en el artículo 1º, inciso c), de la Ley N° 24.413, no es violatorio del principio de legalidad en materia tributaria.

Como crítica neurálgica a ésta última conclusión arribada por el Tribunal, debemos señalar que el hecho imponible de la ley reviste un carácter netamente transaccional al igual que los previstos en los inc. b) y a) del mismo artículo. Es decir, basta que se lleve a cabo la transacción objeto del gravamen para que el impuesto deba cobrarse. El sentido económico con el que la norma administrativa reglamenta al inc. c) del art. 1º, reconfigura el hecho imponible convirtiendo a un tributo netamente transaccional en otro con sentido económico. Es decir, ya no basta que solo se observe la transacción sino además debe ser efectuada en un ámbito económico, con lo cual, no puede sostenerse válidamente que el hecho imponible no haya sido modificado desde su naturaleza intrínseca, cuestiones sobre la que profundizaremos más adelante.

No obstante, cabe destacar en relación a este último antecedente, que los fundamentos de la Cámara fueron replicados en lo dictaminado por el Procurador Fiscal en oportunidad de entender ante un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuyos argumentos serán motivo de desarrollo y análisis seguidamente.

IV.4. Reseña de jurisprudencia de la C.S.J.N..

A fin de agotar la jurisprudencia que gira en torno a la constitucionalidad de que un hecho imponible sea reglamentado en las condiciones ya estudiadas, resulta relevante

analizar la postura de la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁴⁹, para luego pasar al análisis en profundidad sobre la verdadera naturaleza de la gabela y sobre las implicancias constitucionales que deben atenderse sobre su estructuración normativa.

Tal como analizáramos en fallos del T.F.N. y en sus respectivas apelaciones ante la Cámara, en el precedente que ahora nos ocupa, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal también revocó la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, manteniendo los efectos de la resolución de AFIP por medio de la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la empresa Piantoni Hermanos SACIFI, en concepto de Impuesto a los Créditos y Débitos en cuentas bancarias.

En la causa, se ponderó que no se encontraban discutidas las circunstancias de hecho relevantes para la solución de la controversia, esto fue, que la resolución determinativa dictada por el Organismo Fiscal se había sustentado en que el movimiento de fondos verificado entre la actora y su proveedor constituía un sistema organizado de pagos alcanzado por el referido tributo, atento a que la contribuyente había adoptado como modo habitual para cancelar las facturas de aquel proveedor, el depósito en efectivo en las cuentas de este, de modo tal que, el pago se efectuaba sin que la accionante utilizara sus propias cuentas bancarias.

Piantoni Hermanos SACIFI se agravió por entender afectado el principio de reserva de ley en materia tributaria, pues consideró que la resolución general de AFIP, al introducir el concepto de "sistema ordenado de pagos", está precisando el alcance del hecho imponible establecido en el artículo 1°, inc. c) dictado por el Congreso de la Nación, procurándose además gravar las operaciones que se presumen realizadas para reemplazar el uso de cuentas bancarias con propósitos marginales.

En virtud de ello, la Corte entendió que eran dos las cuestiones que se sometían a su decisión. En primer lugar, la presunta afectación del principio de reserva de ley en materia tributaria por el hecho de que AFIP definió mediante una resolución general, los supuestos previstos en la ley acerca de la configuración del hecho imponible. En segundo lugar, con independencia de lo que se decida respecto de la afectación del principio de legalidad tributaria, era necesario determinar si la resolución establece o no la obligación de depositar en la cuenta bancaria del contribuyente, el dinero en efectivo obtenido por la venta de los productos que comercializa.

En relación a la facultad constitucional para reglamentar el hecho imponible, la Corte señaló que el principio de legalidad requiere que todos los elementos esenciales del tributo sean fijados por ley. Este principio se encuentra adecuadamente respetado en el caso del Impuesto a los Créditos y Débitos Bancarios.

En efecto, sostuvo que *"el Congreso de la Nación configuró un hecho imponible: i) los créditos y débitos efectuados en cuentas abiertas en entidades financieras, ii) las operatorias con entidades financieras cuando no se utilicen las cuentas abiertas en dichas entidades y iii) todos los movimientos de fondos aún en efectivo"*. (el resalto nos pertenece).

Adicionalmente señaló que, si bien el hecho imponible así definido posee contornos de

49 C.S.J.N. – Piantoni Hnos. SACIFI. – 12/12/2017.

considerable amplitud, permite a los contribuyentes identificar cuáles son las conductas que generan la obligación de tributar. En este punto, la C.S.J.N. señaló que la amplitud con la cual una ley configura un tributo no necesariamente convierte al tributo así creado en inconstitucional por indeterminado. Pero la amplitud con la que es definido un hecho imponible por una ley no es per se una razón para fulminarlo bajo la acusación de que viola el esquema de distribución de competencias fijado en la Constitución, en tanto el Congreso estableció lo necesario para determinar con suficiente certeza qué es lo que se ha gravado.

Por otro lado, el Tribunal soslayó que la amplitud del hecho imponible consagrado en la ley 25.413, no es producto de un descuido legislativo sino que es una consecuencia de la aspiración de diseñar un tributo de gran generalidad que abarque muchas conductas específicas diferentes.

Así, destaca que la resolución aclara a los contribuyentes que la ley que crea el tributo no busca gravar cualquier tipo de movimientos o entregas de fondos sino, por el contrario, solo aquellas que se realicen en el ejercicio de actividades económicas y, por esa razón, configuren un sistema de pagos organizado. El efecto normativo de lo dispuesto por la resolución reglamentaria, entonces, elimina la posibilidad de que de que se considere como definiendo un hecho imponible diferente al de la ley.

En efecto, expresa que por lo dicho no puede sostenerse que la reglamentación de AFIP afecte el principio de legalidad tributaria, pues ella no pretende que hechos que no se encuentran ya subsumidos en el tipo tributario configurado en la ley 25.413, sean establecidos como fuente de la obligación de tributar. En este caso, no hay exceso interpretativo o reglamentario pues la resolución general, en modo alguno excede la voluntad del legislador tal como ella se cristalizó en el texto de la ley que crea el tributo, lo que se evidencia de modo palmario por la circunstancia de que no existe situación que sea gravable bajo la resolución de la Administración Tributaria, que ya no lo hubiera sido bajo el texto de la ley.

En ese sentido, la Corte sostiene que encontrándose descartada la afectación del principio de legalidad tributaria, corresponde ahora analizar si se estaría creando indirectamente la obligación de depositar en la cuenta bancaria propia, el dinero en efectivo obtenido por las ventas de los productos que comercializa, afectando derechos constitucionales.

Reitera la Corte que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra. Este criterio hermenéutico es aún más exigente en el ámbito del derecho tributario debido a la vigencia del principio de legalidad. En efecto, dado que los impuestos nacionales solo pueden ser creados por leyes de la Nación, es preciso ser particularmente deferente a lo dispuesto por el Congreso Nacional dando pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional, como única manera de garantizar que por la vía de la interpretación no se traicionará la voluntad legislativa.

De la lectura de la norma fiscal en discusión surge con claridad, al entender de la C.S.J.N., que en este caso ella no está presuponiendo ni tampoco estableciendo ninguna obligación legal de depositar en la propia cuenta bancaria del contribuyente, el dinero en

efectivo obtenido por su actividad comercial antes de transferirlos a una tercera persona, cliente o proveedor. Lo que la ley hace, no es imponer una obligación sino crear incentivos fiscales para que los contribuyentes tiendan a bancarizar todos los movimientos de fondos. Lo hace a través de la presunción iuris et de iure de que las operaciones en efectivo reemplazan las operaciones bancarizadas, lo que no implica, la necesidad de una conducta evasiva para la aplicación del tipo tributario.

En otro orden, la Corte avala su postura señalando que, si bien la legislación impositiva existe por la necesidad del estado de recaudar fondos para costear sus obligaciones constitucionales, esta finalidad general no es la única posible. El Congreso Nacional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales puede decidir aprobar leyes impositivas que tengan objetivos múltiples y diferentes, que constituyan señales e incentivos económicos para que los contribuyentes sensibles al costo fiscal de sus decisiones, realicen ciertas conductas deseadas por la administración que buscan la realización de otros objetivos además de la suba de la recaudación. Normas impositivas con estos propósitos son perfectamente legítimas desde el punto de vista constitucional y, por ello, no constituyen intrusiones en zonas reservadas de la libertad personal o empresaria.

En otras palabras, reitera que para evitar una alícuota mayor, los contribuyentes necesitan realizar ciertas conductas, no implica, constitucionalmente hablando, la afectación del ámbito de su autonomía personal protegida por el artículo 19° de la Constitución Nacional.

No obstante, de lo expresado por la Corte a través de la mayoría de sus miembros, resulta interesante considerar el voto en disidencia, del entonces presidente de la misma, quien destaca la necesidad de examinar la compatibilidad de las normas citadas con las que la Constitución Nacional ha fijado para el establecimiento de gravámenes.

En efecto, el entonces presidente de la C.S.J.N. enseñó que es esencial la previsibilidad de las reglas en materia impositiva toda vez que una ley cuyo contenido sea indeterminado no permitirá conocer qué comportamientos quedan abarcados por ella y hacen nacer la obligación de pago. Existe entonces un mandato constitucional al legislador para que elabore leyes tributarias claras, que permitan crear de manera cierta la obligación.

En este sentido, se resaltó que no puede aceptarse la definición de hechos impositivos inasibles y de gran amplitud que no permitan determinar cuál es la conducta que se pretende someter al tributo y, correlativamente, posibiliten la discrecionalidad de la administración fiscal, con clara lesión al principio de reserva de ley.

Atento a ello, se indicó que el organismo recaudador buscó definir el aspecto material del hecho generador de la obligación tributaria. Así, especificó que los movimientos o entrega de fondos son aquéllos que se efectúan a través de sistemas de pago organizados, reemplazando el uso de las cuentas previstas en el artículo 1°, inciso a) de la ley, y en ejercicio de actividades económicas.

Disintiendo de lo sostenido por el a quo, enseña que era tarea de la ley y no de la reglamentación ni del intérprete, establecer y delimitar, de manera cierta y precisa, el hecho jurídico tributario, de forma tal que le permita al contribuyente reconocer la existencia de la hipótesis de incidencia y verificar si se ha configurado a su respecto.

Por tales razones, concluyó que la competencia del Poder Legislativo en esta materia es exclusiva y su omisión no puede ser salvada ya que solo por medio de esta definición de rango legal se atiende a la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria, y se preserve la seguridad jurídica, valor al que se le ha reconocido jerarquía constitucional.

De la lectura del precedente transcripto, se postulan dos direcciones de pensamiento que recorren carriles separados, uno podría caracterizarse por convalidar el rol del Estado, la regulación normativa y la tarea legislativa como una cuestión dinámica en el tiempo y en la medida de que no se produzcan serios atropellos a la Constitución Nacional, conforme a las diversas reservas efectuadas por la Corte en su mayoría, y por el otro lado, la corriente que sienta su pensamiento en la historia de la doctrina y de la jurisprudencia, la cual, reposa en una contemporización de los preceptos Constitucionales los que deben permanecer inalterables en el tiempo.

Si bien ambas posiciones resultan perfectamente válidas, en el caso del ICYD, como en toda obligación tributaria, debe prevalecer aquella que procure una sana relación tributaria en el marco de la legalidad, seguridad jurídica y sin tergiversar los preceptos basales de la Constitución, procurándose mantener la virtualidad contemporánea necesaria a tales efectos, siendo éste el cometido del presente trabajo y el que profundizaremos seguidamente.

V. Análisis de la cuestión de fondo.

El concepto de sistema de pagos organizados aparece en escena por primera vez en el año 1988, a través de las disposiciones de un decreto reglamentario, mediante las cuales se había receptado la necesidad de evitar mecanismos elusivos originados ante el establecimiento, en aquel entonces, del Impuesto a los Débitos.

Dicha figura se aplicaba en la medida de que se reunían condiciones tales que permitían suponer la existencia de un sistema de pagos organizado diseñado con el fin de sustitución del uso de la cuenta bancaria propia. Para lo cual, se debía presumir la intención de eludir salvo que se acreditaran los extremos opuestos, tal como se produjo en la causa Buyati de la Cámara.

Es decir, se empleó la figura de sistema de pagos organizados con un propósito preventivo, de carácter antielusivo, definido así, como un concepto jurídico indeterminado que requería en cada caso, el análisis de si el método de pago escogido por el contribuyente permitía inferir que, con la implementación de aquél, se pretendió evitar la erogación del tributo.

Ahora bien, la utilización de un concepto jurídico indeterminado como tal no merece mayores críticas en la medida de que persiga evitar maniobras especulativas, es decir, con fines elusivos y/o evasivos, y haya sido concebido en forma complementaria al hecho imponible principal definido en la norma legal, cuya identidad procure preservar.

En marzo del año 2001, procurando recomponer la recaudación tributaria reapareció

en escena el ICYD, con algunos cambios respecto de su antecesor que rigió hasta el año 1992. A partir de la vigencia del nuevo tributo también debe ingresarse el gravamen por los créditos ocasionados en las cuentas bancarias.

A modo de resumen, en la legislación actual se puede identificar tres tipos de hechos generadores de la obligación tributaria, claramente diferenciados entre sí, puesto que gravan operaciones o transacciones diferentes.

El primer hecho imponible se encuentra previsto en el art. 1° inc. a) de la ley, y se refiere a los Créditos y Débitos producidos en cuentas abiertas en entidades financieras. Como elementos tipificantes se puede identificar que deben tratarse de transacciones en las que interviene una entidad financiera y en la que los fondos transiten por una cuenta bancaria.

El segundo hecho generador se encuentra establecido en el inc. b) del citado art. 1°, el cual, abarca todas las operatorias que efectúen las entidades financieras en las que sus ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas bancarias, puesto que, de ser así, la operación también quedaría encuadrada en el primer hecho imponible.

El hecho motivador de la obligación tributaria previsto en el referido inc. b), se encuentra caracterizado por la participación de una entidad financiera en la operatoria, pero se diferencia claramente del primero, porque los fondos deben ser movilizados con absoluta presidencia de una cuenta bancaria.

Como típico impuesto transaccional, estos dos hechos imponibles se encuentran delimitados en su alcance puesto que acaecen por la mera materialización de las transacciones aludidas en la norma tributaria, sin interés que dichas operaciones hayan tendido su correlato, o no, en una actividad económica.

Es decir, a través de ambos hechos imponibles el impuesto alcanzará a las transacciones financieras en las que intervenga una entidad regida por la ley 21.526, sea que los fondos tengan origen y/o destino en una cuenta bancaria o no.

Los hechos generadores así definidos se encuentran concretamente delimitados y puede identificarse con certeza cuándo quedan configurados, debido a que se encuentran íntegramente descriptos en la ley tributaria y su lectura permite conocer con precisión cuáles son los hechos que la norma considera alcanzados. En síntesis, con plena autonomía, la norma fiscal tipifica los hechos que importarán la causa de la obligación tributaria.

El tercer hecho que origina la obligación de pagar el impuesto se encuentra legislado en el inc. c) del mentado art. 1°, el cual alcanza a todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, en efectivo o no, efectuados por cualquier persona -incluidas las entidades financieras-, sea por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otras.

Este hecho imponible así definido se caracteriza por tener un alcance indeterminado toda vez que grava todo movimiento de fondos, sin que la norma identifique qué tipo de movimientos resultan comprendidos, llegando al exceso de que se encontraría gravado hasta la simple devolución de dinero en efectivo que previamente ha sido prestado por un familiar, entre tantos muchos otros extremos que podemos elucubrar. La amplitud con la que la ley define a este hecho generador, además de alcanzar aquellas

situaciones no contempladas por los incisos a) y b) del primer artículo de la ley, hace que también resulten comprendidos en él los hechos imponible definidos por los citados incisos. De manera tal, que un supuesto encuadrado en el marco de su inc. a) también queda capturado por el hecho imponible previsto en el inc. c) del mismo artículo. Lo propio ocurre con los hechos comprendidos en el inc. b), los cuales del mismo modo resultan subsumidos en el inc. c) de ese artículo, produciéndose una suerte de paralelismo del encuadramiento en los hechos imponibles.

En clara alusión a ello, podemos referirnos a las transferencias bancarias cuyo origen y destino de fondos representen débitos y créditos, respectivamente, en las cuentas corrientes mencionadas en el inc. a) del art. 1° de la ley y, por ende, quedan comprendidas en el hecho imponible de dicho inciso.

A su vez, nada impide que esas transferencias también resulten encuadradas en el inc. c) del citado artículo, toda vez que éste alcanza a *todo movimiento de fondos* -expresión que no excluye a las transferencias dinerarias-, *propios o de terceros* -siendo que el banco movilizaría los fondos por cuenta del titular de la cuenta bancaria respecto de la cual se giran los fondos, es decir, por cuenta de tercero-, *aún en efectivo* -que como sostuviéramos, dichos términos asumen el escenario en el que el movimiento de fondos no sea efectuado en efectivo-, *que cualquier persona incluidas las entidades financieras* -de hecho se trata de una operación en la que interviene una entidad bancaria-, *efectúen por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otras* -en nuestro ejemplo, se trata de una operatoria realizada por cuenta de otra, del titular de la cuenta bancaria, y la ley continúa expresando: *"cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito y/o débito..."* (el resalto nos pertenece), que como vemos no surge ninguna restricción por la cual deba excluirse a las transferencias bancarias.

En síntesis, sin considerar la tipificación que realiza la resolución administrativa del hecho imponible del inc. c) del art. 1° de la ley, es decir, en su propia literalidad esta última alcanza también a los hechos imponibles del inc. a). El mismo ejercicio que realizamos precedentemente, podemos hacer para los hechos alcanzados por el inc. b) del citado artículo, llegando a idénticas conclusiones.

Más allá de la doble captura de los hechos previstos en los incisos a) y b) mencionados precedentemente, los cuales también resultan alcanzados paralelamente por el inc. c), debe caracterizarse al hecho previsto en este último inciso como de naturaleza transaccional, al igual que los dos primeros. Es decir, basta con observarse el movimiento de fondos -la transacción- para que se halle configurado el hecho imponible del inciso c), conforme lo ordena la ley.

Esta consecuencia de paralelismo de encuadre en los hechos imponibles, radica en que la descripción del hecho gravado por el actual inc. c) del artículo 1°, ha sido retaceada de la cláusula dispositiva anti-elusiva del anterior Impuesto a los Débitos.

En efecto, la redacción de la citada cláusula anti-elusiva prevista en el inc. c) del art. 19° de la ley 23.760 -del anterior ID-, es casi idéntica a la prevista en el inc. c) del art. 1° de la ley 25.413, excepto que la primera asumía prueba en contrario y, además, fue la misma

ley la que establecía la existencia de un sistema de pagos organizados en reemplazo del uso de las cuentas bancarias.

En lo que respecta al ICYD en su versión actual, la figura del sistema de pagos organizados en reemplazo del uso de las cuentas bancarias no se encuentra inserta en la letra de ley, sino, en la de la resolución general emitida por AFIP. Es decir, la expresión de la cláusula anti-elusiva utilizada por la vieja ley del ID, ahora es receptada en una fórmula casi idéntica, parcialmente en la ley, y parcialmente, en forma complementaria descripta en la resolución.

La única salvedad, es que la figura actual no admite prueba en contrario como sí lo hacía la anterior redacción de la cláusula anti-elusión, sino por el contrario, ahora es definido como un hecho imponible autónomo.

Desde otra perspectiva, puede señalarse que la figura de Sistema de Pago Organizado fue utilizada en el anterior Impuesto a los Débitos como una extensión del hecho imponible, abarcando a aquellas operaciones realizadas fuera del circuito financiero por razones meramente elusivas del hecho principal. Mientras que, en la actual versión del tributo la figura de sistema de pagos organizados es utilizada como un hecho imponible autónomo y completamente independiente a los previstos en los incisos a) y b) del artículo 1° de la ley, si bien con idéntica animosidad que la de su anterior versión.

Por esta razón, deberíamos tipificar nuevamente el hecho imponible previsto en el citado inc. c), del art. 1° de la ley, pero ahora incorporado al análisis, el aporte que efectúa la resolución general emitida por el organismo recaudador.

A tal efecto, la resolución dispone que los movimientos o entrega de fondos deben ser efectuados en el ejercicio de actividades económicas, mediante sistemas de pago organizados que reemplacen el uso de las cuentas bancarias.

Esta definición que realiza la resolución general, redefine el hecho imponible previsto en el inc. c) del artículo 1°, dado que ahora la reglamentación ordena a que el movimiento de fondos sea llevado a cabo en el marco de una actividad económica a efectos de que quede configurado el hecho jurídico tributario establecido en la ley.

Es decir, la resolución cambia el elemento fáctico sobre el cual recae el tributo previsto originalmente por la ley. Conforme a las disposiciones de esta última normativa, quedan gravados por el ICYD todos los movimientos de fondos sin requerir que dichos movimientos obedezcan a cuestiones económicas, es decir, que resultaban alcanzados los movimientos que respondan o no a operaciones de la naturaleza indicada.

Con la modificación del hecho imponible efectuada por la resolución, se altera el espectro de movimientos de fondos que ahora resultan comprendidos en el hecho imponible, de manera tal que abarca a aquellos movimientos que estén motivados exclusivamente en el ámbito económico.

Esta nueva identificación económica del presupuesto de hecho termina por diferenciar a la hipótesis de incidencia contemplada originalmente por la ley en su inc. c), de los hechos encuadrados en los incisos a) y b) del art. 1°, puesto que éstos últimos no requieren que sean llevados a cabos en el ámbito económico.

Si lo diferencia, los distingue. Entonces, va de suyo que el nuevo hecho reconfigurado por la resolución administrativa constituye un presupuesto de hecho distinto al originalmente previsto por la ley, evitando así la suerte de paralelismo a la que aludíamos anteriormente.

Adicionalmente, la resolución del Organismo Recaudador requiere que el movimiento de fondos del referido inc. c), del art. 1º, reemplace el uso de las cuentas bancarias por lo que ahora también se excluyen a los hechos imponible del inc. a) de recaer otra vez en el hecho previsto del inc. c), evitando nuevamente el aludido paralelismo al que hicimos referencia.

Finalmente, debe reseñarse que en la nueva tipificación efectuada por la norma administrativa se hace referencia al sistema de pagos organizados, figura ésta que, como típico concepto jurídico indeterminado, su alcance no se encuentra definido en el campo tributario, en el ámbito económico ni en el marco legal transaccional.

Esta observación es una cuestión no menor, puesto que no debemos olvidar que la resolución está reglamentando con una figura jurídica indeterminada -sistema de pagos organizados-, a un hecho imponible de alcance indefinido previsto en la ley, en atribución de una facultad prescripta en la misma norma de mayor jerarquía que la primera.

En otras palabras, una norma de rango infralegal está reconfigurando indeterminadamente uno de los elementos esenciales de una obligación tributaria, el hecho imponible, el cual, por definición legal, fue concebido con un alcance no definitivo y, a la vez, facultando al Poder Ejecutivo a definir los hechos que resultarán gravados por el tributo.

Esta reconfiguración del hecho imponible efectuada por la norma administrativa en el marco de una delegación contemplada en la ley, debe ser analizada a la luz de los principios constitucionales que rigen en materia tributaria, a fin de evaluar su eventual colisión con alguno de ellos, tales como el principio de legalidad o reserva de ley y el de seguridad jurídica.

VI. Conclusión.

El ICYD rige desde el año 2001 y ya lleva a la fecha del presente trabajo 22 años de su vigencia. A raíz de ello, su estructura tributaria se ha ido consolidando y dándose a conocer, sin menospreciar su rol de generador genuino de recursos con los que contribuye al Estado.

En gran parte, los detalles y pormenores técnicos se han ido dilucidando, aunque con meridiana claridad en algunos casos, y se ha logrado ganar conocimiento sobre muchos aspectos peculiares de este tributo, tanto desde el aporte de la doctrina como así también desde la jurisprudencia, más allá de que aún quedan algunas cuestiones de fondo por resolver.

Si bien, como típico impuesto distorsivo su eliminación ya ha sido puesta sobre la mesa, lo cierto es que nos encontramos en presencia de una gabela difícil de prescindir en cuanto a su aspecto recaudatorio.

Desde su origen se estudió implementar el gravamen con una naturaleza de empréstito,

es decir, dicho impuesto efectivamente se cobraría, pero a su vez, se permitiría a los contribuyentes computarlo como pago a cuenta de otros gravámenes en su totalidad.

De esta manera, todos los efectos indeseados de este tipo de tributos terminarían diluyéndose ante el escenario de que se establezca su carácter de pago a cuenta contra otros gravámenes y, por ende, terminaría siendo una forma de derogación indirecta del impuesto, al menos de sus efectos no buscados. En dicho escenario, su existencia se reduciría a la mera recaudación anticipada de aquellos gravámenes contra los cuales se permitiera su cómputo como pago a cuenta.

Ahora bien, la realidad nos ha indicado que la característica de cómputo a cuenta reseñada ha ido mutando hasta la fecha, pasando de acreditarse contra varios impuestos y en distintas proporciones, llegando a la actualidad a considerarse solo como pago a cuenta en el impuesto a las Ganancias y con ciertas restricciones.

Pero no por ello hay que desprestigiar el esfuerzo del Estado, a través de sus tres poderes, de prever y procurar erradicar los efectos indeseado del tributo, más allá de que las necesidades de coyuntura que presentó la economía en distintas oportunidades desde su vigencia, han exigido dar marcha atrás sobre el andar.

Lo cierto es que, ante la erradicación del tributo nos encontramos en presencia de una asignatura pendiente. Mientras tanto y hasta que ello ocurra, tenemos el desafío de convivir con él en un ámbito en el que impere una sana relación tributaria fisco-contribuyente.

Después de todo, los contribuyentes también son parte de las obligaciones tributarias y a raíz de ello, puede justificarse la plena vigencia de los principios constitucionales que les garanticen que una porción de su propiedad será amputada por el impuesto en términos de equidad y justicia tributaria.

En este orden, el vasallar infranqueable que conforman el principio de legalidad junto al de seguridad jurídica y que debe prevalecer en todo gravamen, no debe ser menospreciado y debe devolverse nuevamente esa cualidad garantista de nuestra Constitución, en favor de quienes contribuyen al sostenimiento del Estado.

Lo contrario implicaría no solo atentar contra la Constitución Nacional de un Estado de derecho sino, además, derribar los pilares básicos que la jurisprudencia, con tanto esfuerzo, ha cimentado y procurado tantas veces de contener.

El hecho imponible no es algo que pueda dejarse deliberadamente en manos del Ejecutivo, en tanto resulta ser juez y parte en las obligaciones tributarias y, por otro lado, el presupuesto imponible es una de las aristas elementales y neurálgica de cualquier obligación tributaria. Si el mismo pueblo es quien decide contribuir bajo un régimen representativo y republicano de gobierno, ello es óbice con el pensamiento de que sea el Congreso de la Nación -el pueblo representado- quien decida la forma de contribuir o al menos delimite claramente las atribuciones que confiera en ese sentido.

Ese mandato no solo debe cuidar el Poder Judicial en su función de tal sino que, además, debe primar a la hora de entender sobre cuestiones que resulten tan peculiares como lo es la definición de un hecho que causa, nada más ni nada menos, el origen o nacimiento de una obligación entre dos partes, el contribuyente y el Estado.

Si bien pueden existir ciertas cuestiones técnicas que ameriten o demanden cierta especificidad en la parametrización de los hechos que procuran determinar la materia imponible, lo cierto es que ello puede razonablemente dejarse en manos de las Administraciones, pero siempre en un marco de reglas claras que delimiten su accionar, evitando de esta manera desconciertos a los contribuyentes que impliquen fricciones constitucionales y, por otra parte, atropellos derivados de la discrecionalidad e improvisación en el manejo de los asuntos fiscales.

VII. Propuesta.

En mérito a la toma de dimensión de los pormenores perfectibles que presenta el ICYD, se podrían plantear como propuestas renovadoras y de transición, hasta que ocurra la prescindencia total del gravamen, dos escenarios.

El primer escenario que proponemos, bien podría ser que el concepto de sistema de pagos organizados sea entendido como una figura anti-fraude de ley o anti-elusiva que procure alcanzar aquellos hechos económicos o transacciones que sean llevados a cabo con fines elusivos y/o evasivos, para lo cual se exigiría que al menos se modifique la reglamentación en tal sentido, pero cuidando con la suficiente precisión que otorgue certeza y seguridad jurídica al contribuyente.

De esa manera, quedaría en resguardo el propósito del legislador al tiempo de la sanción del tercero de los hechos imposables, de evitar comportamientos elusivos y evasivos, pero otorgándole al contribuyente el derecho de acreditar que la conducta desarrollada no persiguió tales fines, es decir, la ley debe asumir prueba en contrario en relación a dicha figura.

En un segundo escenario, proponemos la reestructuración de la legislación delegante al amparo de los lineamientos establecidos en los arts. 17° y 76° de la Constitución, previendo los elementos que permitan a la Administración cierto margen de acción, empero dentro de claras pautas legislativas que delimiten su accionar, reduciendo la discrecionalidad y capitalizando los 22 años de experiencia interpretativa, con el objeto de eficientizar la aplicación del gravamen.

A tal fin, si bien dicha reestructuración amerita que se modifique la ley por otra similar, lo cierto es que, a la fecha, existe una gran cantidad de antecedentes administrativos, doctrinales y jurisprudenciales que sirven de base a los efectos planteados.

En este sentido, podemos hacer alusión a la Ley N° 27.430, publicada en el B.O. del 29/12/2017, mediante la cual se introdujo una importante cantidad de modificaciones en la ley del impuesto a las Ganancias, entre otros gravámenes, lo que permitió capturar en la letra de la ley que regula la gabela gran cantidad de soluciones aportada desde la sana crítica de la doctrina y de la jurisprudencia, perfeccionando distintas facetas estructurales de la gabela.

En este marco, a efectos de configurar la hipótesis de incidencia debe incorporarse la figura de Sistema de Pagos Organizado y la calidad de agente económico requerida al agente en el texto de la ley del ICYD, procurando de esta manera no atentar contra los principios de legalidad y de seguridad jurídica que ya hemos analizado.

Ahora bien, el rediseño de la estructura tributaria del ICYD en los términos mencionados, redundaría en un mejoramiento del impuesto, pero lejos aún está de solucionar su naturaleza distorsiva y desigualitaria, características intrínsecas de todo tributo transaccional, cuyos efectos indeseados se procuran evitar en una sana estructura tributaria de cualquier Estado.

En este sentido, como técnica de erradicación de efectos distorsivos, y a su vez, como herramienta de derogación implícita del ICYD, proponemos que no se abandonen las reiteradas intenciones de configurar el gravamen de manera tal que resulte computable como pago a cuenta respecto de otros tributos, pues, en ese contexto los efectos indeseados se traducirían en una mera recaudación anticipada de los gravámenes contra los cuales se permita imputar el ICYD como crédito fiscal.

En esta línea, sugerimos que el tributo sea imputado en su totalidad como pago a cuenta del impuesto a las Ganancias y de existir un remanente no utilizado, se permita su traslado a ejercicios futuros sin restricciones, durante un plazo razonable de 5 años desde el ejercicio de su generación. En su defecto, es decir en aquellos casos en los que los responsables no resulten sujetos del citado impuesto, en la medida de que se traten de personas humanas y sucesiones indivisas, debería permitirse la imputación contra el impuesto sobre los Bienes Personales en idénticas condiciones.

No obstante, cuando se trate de responsables que no resulten sujetos de los gravámenes indicados precedentemente, debería permitirse la imputación del crédito para cancelar las contribuciones patronales, de corresponder, en combinación con la aplicación de alícuotas reducidas para este tipo de sujetos. Sin perjuicio de ello, también debería contemplarse aquellos casos en los que, por leyes especiales, se contemplen exenciones subjetivas a determinadas entidades (vgr. Mutuales, sujetos de la Ley N° 16.656, entre otras) a quienes deberá excluirse del ICYD en sintonía con los principios constitucionales mencionados en el presente trabajo.

De esta manera, se dejaría fuera de los efectos no deseados del gravamen a un amplio universo de contribuyentes. Si bien, resta ahora por abordar, quizás, a los más vulnerables o postergados, es decir, a los monotributistas.

En dicho caso, de tratarse de sujetos adheridos al régimen simplificado para pequeños contribuyentes, en la medida de que no resulten contribuyentes de los tres tributos referidos anteriormente, se debería prever un mecanismo mediante el cual se permita, lisa y llanamente, la exclusión total del régimen de recaudación del ICYD.

De este modo, los efectos nocivos e indeseados del Impuesto a los Créditos y Débitos quedarían reducidos a su mínima expresión, tanto en sus aspectos económicos como en las secuelas jurídicas que presenta la versión actual de la gabela.

TEORIA DE LA PRUEBA. NOCIONES ELEMENTALES

TEST THEORY. ELEMENTARY NOTIONS

Ab. Lorena G. Montiel¹

RESUMEN:

En el desarrollo de este trabajo vinculado con la prueba en el ámbito del Derecho Tributario se analiza desde su contenido hasta llegar a su significancia en el contexto de la determinación de oficio. La prueba es de vital importancia tanto para demostrar la ocurrencia de los hechos que constituyen el presupuesto de las normas impositivas y de las que resulten de aplicación supletoria, como así también de aquellos mediante los cuales se niega la aplicación de las mismas o su correspondencia con el hecho analizado.

La actividad probatoria en el procedimiento administrativo cumple la misma finalidad que la actividad probatoria en los procesos judiciales, la cual se trata de convencer al juzgador de la realidad de los hechos, aunque mediante la utilización de procedimientos distintos. El trabajo identifica los tipos de pruebas, la clasificación de las mismas, el tratamiento de los hechos nuevos dentro de ella y la finalidad como la búsqueda de establecer la verdad material del hecho

SUMMARY

In the development of this work linked to the evidence in the field of Tax Law, it is analyzed from its content to its significance in the context of the ex officio determination.

The proof is of vital importance both to demonstrate the occurrence of the facts that constitute the presupposition of the tax regulations and those that result from supplementary application, as well as those through which the application of the same is denied or its correspondence with the analyzed event.

The evidentiary activity in the administrative procedure fulfills the same purpose as the evidentiary activity in judicial processes, which is to convince the judge of the reality of the facts, although through the use of different procedures.

The work identifies the types of evidence, their classification, the treatment of new facts within it and the purpose as the search to establish the material truth of the fact.

¹ Abogada, egresada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (U.B.A.). Ayudante de cátedra Teoría y Técnica Impositiva II, de la Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad de Buenos Aires. Conferencista en temas de la especialización Tributaria. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF). Colaboradora de: Doctrina Tributaria Editorial Errepar, Trabajos presentados en Congresos, Simposios Tributarios, Jornadas Nacionales y Provinciales. lmontiel@taxlegal.com.ar. Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-4782-1735>

PALABRAS CLAVE: Clasificación - objeto - hechos - finalidad - principios generales - actividad probatoria - carga de la prueba

KEY WORDS: Classification - object - facts - purpose - general principles - evidentiary activity - burden of proof

I. Introducción

El presente ensayo analizará a la prueba en el ámbito del Derecho Tributario.

Se analizará su contenido, para concluir con su representatividad y significancia en el contexto de la determinación de oficio, todo ello de la mano de las cuestiones vinculadas con los principios constitucionales aplicables al procedimiento administrativo y los consecuentes planteos de nulidad del acto.

En al ámbito del Derecho Tributario, dicha labor es de vital importancia tanto para demostrar la ocurrencia de los hechos que constituyen el presupuesto de las normas impositivas y de las que resulten de aplicación supletoria, como así también de aquellos mediante los cuales se niega la aplicación de las mismas o su correspondencia con el hecho analizado.

II. Clasificación de la prueba.

En un primer análisis para comenzar a abordar el tema hacemos un breve análisis de las características de la prueba, que puede clasificarse en:

II.1. Directa e indirecta: La característica de la prueba directa es que el hecho percibido coincide con el hecho objeto o fuente de la prueba, en tanto que para la indirecta el hecho objeto de la percepción es diferente del hecho objeto de la prueba.

II.2. Históricas y críticas: La prueba histórica es siempre indirecta porque el juez no inspecciona el hecho a probar no lo percibe directamente, pues objeto de su percepción es la persona o la cosa que lo representa.

II.3. Simples y compuestas o complejas: La prueba simple es aquella que por sí sola puede llevar al juez a la convicción sobre el hecho por demostrar, en tanto que las complejas o compuestas requieren de su complementación con otras simples

II.4. Plena y semiplena: La prueba plena es aquella que se basta por si misma para tener por cierto el hecho afirmado, en tanto que la semiplena prueba es aquella que requiere de otros medios probatorios para lograr tal fin.

II.5. Preconstituida o circunstancial: La prueba preconstituida es aquella que se forma antes del proceso, como por ejemplo la prueba documental; en tanto que la circunstancial es aquella que se constituye durante el proceso, como por ejemplo la prueba testimonial.

III. Objeto de la prueba.

Las partes en un proceso se obligan a demostrar la real coincidencia entre la situación prevista en la misma con la cuestión debatida en la contienda y el problema se centraliza entonces en probar dicha conexidad.

Cada parte debe afirmar y probar aquellos hechos que sustentan su pretensión jurídica, pero son éstos los que quedan sujetos a prueba, en la medida en que de ellos se puedan extraer consecuencias jurídicas que interesen a la *litis*.

Así cada medio de prueba se refiere a la existencia de hechos.

En ese contexto el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación² (CPCCN) establece que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción. En síntesis, el objeto de la prueba lo constituyen los hechos sobre los cuales recaen las afirmaciones³

Siguiendo este orden de ideas tanto en el Artículo 17° de la Ley de Procedimiento Fiscal⁴ (LPF), como en el Código Tributario de Córdoba (Ley 6.006⁵) (CTC), en su artículo 66° disponen que:

“El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el Juez Administrativo, con una vista al contribuyente y/o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de quince (15) días formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho, ...”, agregando éste último una limitación referida a la prueba testimonial.

Por otro lado, en el ámbito del Derecho Tributario rige el principio de la carga probatoria establecido a través del artículo 377 del CPCCN, quedando a cargo del fisco la acreditación de la prueba suficiente que justifique o sustente la determinación de oficio incoada⁶.

Se plantea también en este tema, lo referido a la obligación de prueba de los hechos negativos, que se origina a partir del brocardico *“negativa non sunt probanda”*, que se interpreta como enunciando que tales hechos no deben ser probados.

Se debe excluir del mismo a las negaciones formales o aparentes, pues se trata nada más que de una habilidad dialéctica para decir que lo ocurrido es lo contrario.

Como síntesis de este punto de análisis podemos decir que el hecho negativo invocado como causa de la pretensión del fisco o del contribuyente puede y debe ser probado por la parte que lo alega, salvo que por tratarse de un hecho simple indefinido su prueba resulte de imposible producción

² En el ámbito de los tributos nacionales se recurre a este código como norma de aplicación supletoria tal como lo deriva el artículo 116° de la Ley 11.683.

³ CNACAF, Sala V, TELEFÓNICA DE ARGENTINA SA. 19/5/2009.

⁴ Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

⁵ Texto ordenado por el Decreto 550/2023.

⁶ TFN, Sala B, UTE SEDA SA-ALPRE SA, 12/2/2010.

Se determina así específicamente los medios probatorios y que necesariamente sean conducentes para poder llegar a la verdad material.

IV.- Hechos objeto de prueba.

IV.1. El Hecho articulado:

El 2° párrafo del artículo 166° de la LPF pone un límite al objeto de la prueba que se halla restringido a los hechos afirmados por las partes en la debida oportunidad procesal, en este caso, al momento de contestar la vista, toda vez que establece expresamente que los que no han sido alegados al dictarse – en la siguiente instancia - la correspondiente resolución en el procedimiento determinativo de oficio no pueden ser materia de acreditación, y por ende, también le está vedado al juzgador investigar su existencia.

Por su parte artículo 200 Código Procesal Civil y Comercial establece que “*Libertad probatoria. Los interesados podrán ofrecer prueba sobre todos los hechos que creyeran convenir a su derecho.*”.

En el ámbito tributario la vista determinativa de oficio implica el *thema probandum*, pero una vez realizada la contestación de vista, producidas las pruebas ofrecidas o no y dictada la resolución determinativa, la cuestión a resolver se transforma en el *thema decidendum*⁷.

IV.2. El hecho controvertido y conducente:

En un proceso de carácter dispositivo⁸, un hecho adquiere la condición de controvertido en la medida en que siendo afirmado por una parte no resulta expresamente admitido por la otra, convirtiéndose a raíz de ello en objeto de prueba.

Así el hecho pasa a configurar una afirmación unilateral, manteniendo su necesidad probatoria para lograr su demostración en el desarrollo del proceso.

A los fines expuestos, son conducentes los hechos provistos de una relevancia tal que puedan influir en la decisión del conflicto, careciendo de tal condición aquellos que aun siendo controvertidos no alterarían el sentido de la contienda.

V.- Hechos exentos de prueba.

V.1. El hecho notorio.

Lo que hoy podría interpretarse como un hecho notorio puede variar en el tiempo y en el espacio, así también, el artículo 364 del CPCCN ordena que no serán admitidas pruebas “manifiestamente improcedentes o superfluas o meramente dilatorias”.

El Código Civil y Procesal de Córdoba, por su parte, en su artículo 199 limita de cierta forma la prueba en cuanto dispone que “*Pronunciamiento sobre pertinencia. Serán inadmisibles las pruebas que sean manifiestamente improcedentes, inconducentes, meramente dilatorias o estuvieren prohibidas por la ley. El tribunal podrá pronunciarse sobre la pertinencia y conducencia de la prueba ofrecida por las partes.*”

⁷ TFN, Sala B, SILVESTRI, Luís, 7/07/2010.

⁸ Sistema Dispositivo corresponde a las partes el ejercicio de la pretensión y ellas fijan la cuestión litigiosa, es decir, el *thema decidendum*; establecen los hechos y utilizan los medios de prueba que estimen más ventajosos dentro de lo permitido por la ley.

En general, la doctrina considera que el hecho notorio no requiere de la prueba, aunque discrepa en cuanto a si puede ser tomado o no como fundamento de la decisión sin alegación de parte.

En un proceso de carácter dispositivo se prevé que el hecho notorio, en la medida en que sea alegado como tal, no requiere de la producción de prueba, excepto que se constituya en fundamento de la pretensión (en este caso del fisco) o de la defensa (el contribuyente), en cuyo caso la notoriedad no releva a las partes del cumplimiento de la carga de probarlo.

V.2. El hecho presumido por la ley.

El artículo 18 de la LPF determina presunciones que no sustituyen la obligación de probar el hecho que se alega al momento de aplicarlas, dado que simplemente son normas que determinan un criterio para recomponer la base imponible presuntamente omitida. Se clasifican en:

- a) presunciones *iuris et de iure* y,
- b) presunciones *iuris tantum*.

Las presunciones *iuris et de iure* no admiten prueba en contrario, en tanto que las *iuris tantum* si admiten. En el ámbito del Derecho Tributario, ambas parten de una situación en común signada por la necesaria existencia del hecho cierto que las motiva, y que permite conducir a un hecho presunto con el cual aquel mantiene una relación de causalidad y conexidad atribuida por la ley queda sujeto al ámbito probatorio.

Tanto la LPF como el CTC prevén que en aquellas presunciones que no admiten prueba en contrario, no se releva al fisco de la comprobación de la existencia del hecho cierto en virtud del cual se parte para la aplicación de la misma, sino que simplemente releva de prueba el tránsito del hecho cierto a la presunción.

En las restantes – en las que se admite prueba en contrario – el contribuyente queda habilitado para probar tanto la inexistencia del hecho cierto como también la vinculación de este con el hecho presunto. Al igual que en la anterior el fisco no queda relevado de probar la existencia del hecho cierto, que representa el punto de partida de la presunción.

V.3. El hecho admitido

El hecho admitido expresamente por una de las partes no puede ser objeto de la prueba, no siendo así para el caso del hecho que deriva de una admisión tácita por rebeldía, por ejemplo, o de la no contestación de la demanda, o de la contestación con evasivas o negativas de carácter genérico, que, aunque en rigor de verdad no le quitan el carácter de hecho controvertido.

V.4. El hecho no afirmado.

El hecho no afirmado no puede ser objeto de prueba en el marco de un proceso dispositivo, pues él no existe como tal en el ordenamiento aplicable.

Por su parte el Juez no puede desplazar la instrucción sobre un hecho jurídico diverso de aquel que las partes han hecho valer, porque esto significaría cambiar la acción o la excepción que las partes han propuesto. Es así que el artículo 364, 1º párrafo del CPCCN señala que no podrán producirse pruebas sino “...sobre hechos que hayan sido articulados por las partes en sus escritos respectivos”.

En el sistema inquisitivo⁹, el hecho no afirmado puede ser parte de la actividad probatoria en la medida en que surja a partir del dictado - por parte del fisco o del tribunal interviniente - de medidas para mejor proveer.

V.5. El hecho cuya prueba prohíbe la ley.

Tampoco puede constituirse en objeto de prueba los hechos cuya investigación o prueba estén expresamente prohibidos por el ordenamiento procesal, aun cuando mantengan una relación con la materia sujeta a debate. No se trata de una prohibición a determinada prueba, sino que se refiere a una ilicitud del hecho que puede constituirse en posible objeto de la prueba.

VI. Hechos nuevos como prueba en el proceso.

Los hechos nuevos son el conjunto de sucesos que se conectan con el proceso y se integran con posterioridad a las presentaciones realizadas por las partes y tiene por objeto preservar el principio de seguridad jurídica a partir de autorizar la incorporación al proceso de un hecho o documento que resulte conducente para resolver la cuestión tratada. Las características de un hecho nuevo son las siguientes: a) deben ser específicamente hechos, b) su producción o conocimiento por la parte que lo alega, debe ser posterior a la presente de las partes, c) deben referirse estrictamente al contenido de las pretensiones invocadas en los escritos constitutivos del pleito, y obviamente no pueden importar la transformación de la pretensión.

Ambas partes podrán invocar hechos nuevos y cualquier tercero que intervenga en el proceso.

VII.- Finalidad de la prueba

La finalidad de la prueba en el derecho tributario también es entendida – como en otras ramas del derecho – como la búsqueda con el fin de establecer la verdad material del hecho; y no tendría por finalidad convencer al juez respecto de esa verdad.

En consecuencia, el propósito de la prueba sería el de formar la convicción del juez acerca de la verdad material del hecho alegado, con los medios, en la forma y oportunidad que el ordenamiento determine.

Cuando hablamos de oportunidad, el CTC, en su artículo 66° dispone que:

"(...) El interesado dispondrá para la producción de la prueba del término que a tal efecto le fije la Dirección y que en ningún supuesto podrá ser inferior a cinco (5) días.

El término de prueba no podrá ser prorrogado ni suspendido sino por disposición de la Dirección.

La Dirección podrá disponer medidas para mejor proveer en cualquier estado del trámite, con noticia al interesado.

Vencido el término probatorio o cumplidas las medidas para mejor proveer, la Dirección dictará resolución motivada dentro de los noventa (90) días siguientes, la que será notificada

⁹ En el procedimiento administrativo rige este principio de impulsión e instrucción de oficio sin perjuicio de la actuación de los interesados

al interesado incluyendo, en su caso, las razones del rechazo de las pruebas consideradas inconducentes o no sustanciadas. (...)”.

Mientras que su decreto reglamentario en su Artículo 62 dispone que: *“Una vez vencido el término que fije la Dirección para la producción de la prueba y su prórroga si la hubiere, de acuerdo a lo previsto en el artículo 66 del Código Tributario Provincial, se considerará finalizado el período de prueba sin necesidad de comunicación alguna por parte de la Dirección al contribuyente y/o responsable.”.*

Al respecto, la LPF establece que en su artículo 173: *“Audiencia preliminar de prueba. Si no se hubiesen planteado excepciones o una vez que éstas hayan sido tramitadas o que se haya resuelto su tratamiento con el fondo, subsistiendo hechos controvertidos, el vocal, dentro de los diez (10) días, citará a las partes a una audiencia. Sobre esta resolución podrá plantearse recurso de reposición.*

En tal acto recibirá las manifestaciones de las partes con referencia a los hechos controvertidos y a la prueba propuesta. El vocal podrá interrogar a las partes acerca de los hechos y de la pertinencia y viabilidad de la prueba. Oídas las partes, fijará los hechos articulados que sean conducentes a la decisión de la controversia y dispondrá la apertura a prueba o que la causa sea resuelta como de puro derecho.

Si alguna de las partes se opusiere a la apertura a prueba, el vocal resolverá lo que sea procedente luego de escuchar a la contraparte.

Si todas las partes manifestaren que no tienen ninguna prueba a producir, o que ésta consiste únicamente en las constancias del expediente o en la documental ya agregada y no cuestionada, la causa quedará concluida para definitiva.

Si el vocal decidiera en el acto de la audiencia que la cuestión debe ser resuelta como de puro derecho, elevará los autos a la sala dentro de los diez (10) días. Sobre la apertura a prueba o la declaración de puro derecho podrá plantearse recurso de reposición.”

El artículo a continuación del 173 de la norma establece que *“Apertura a prueba. Si hubiese prueba a producir, el vocal resolverá dentro de los diez (10) días sobre la pertinencia y la admisibilidad de las pruebas, fijando un término que no podrá exceder de sesenta (60) días para su producción.*

A pedido de cualesquiera de las partes, el vocal podrá ampliar dicho término por otro período que no podrá exceder de treinta (30) días.

Mediando acuerdo de partes la ampliación no podrá exceder del término de cuarenta y cinco (45) días.”

VIII.- Principios generales de la prueba.

Existen principios que se vinculan con la admisibilidad, conducencia y valoración de la eficacia de la prueba. Analizaremos algunos de ellos, a saber:

VIII.1. Unicidad de la prueba.

Este principio se encuentra íntimamente relacionado con el principio de la sana crítica,

que adopta nuestra legislación, y que impone como regla general la consideración de toda la prueba en su conjunto, pues como suele ocurrir, la certeza no es consecuencia de una evaluación fragmentada de los elementos de prueba, sino que es el resultado de una aprehensión total de la misma.

VIII.2. Comunidad de la prueba.

Con este principio se determina el resultado de la actividad probatoria no pertenece a quien la ofreció, aportó o produjo, sino al tribunal, con abstracción de la parte a quien ella en concreto podría beneficiar o perjudicar.

VIII.3. Contradicción de la prueba.

Este principio es de raigambre estrictamente constitucional, pues así lo dispone el artículo 18 de nuestra CN, el cual establece que para ser válida o eficaz la prueba producida debió realizarse con audiencia o intervención o fiscalización de la otra parte y haber contado con la posibilidad de ofrecer prueba en descargo.

VIII.4. Ineficacia de la prueba ilícita.

En los actuales procesos no cabría admitir la prueba expresamente prohibida, como así tampoco la admitida por la ley pero obtenida de manera ilícita. En el ámbito del procedimiento determinativo, el criterio de la ineficacia de la prueba obtenida de manera ilícita se aplica tanto para el contribuyente como para el organismo de control de que se trate.

VIII.5. Inmediación de la prueba.

Este principio está vinculado al acercamiento del juez con la prueba, debiendo hallarse en contacto personal e inmediato con las cosas y las personas que sirven como fuente probatoria, tratando de lograr la mayor coincidencia posible entre el hecho percibido y el hecho objeto de la prueba.

VIII.6. Del “favor probaciones”.

Este principio supone que en caso de dificultades probatorias deberá estarse a favor de la admisibilidad, conducencia o eficacia de la prueba, flexibilizando el régimen que gobierna la admisibilidad y eficacia de la prueba indiciaria.

Otra manifestación de este principio se observa en la aceptación del principio de la carga probatoria dinámica, que traslada la carga probatoria hacia aquel que se encuentra en mejores condiciones de producirla, alterando el *onus probando*.

En el ámbito tributario la prueba indiciaria está prevista en la LPF. Es así que el primer y último párrafo del artículo 18 de la referida norma legal, habilita la utilización de dicho medio probatorio.

VIII.7. De la oralidad

Este principio de oralidad supone que los actos preparatorios se podrán redactar por escrito, en tanto que la prueba, para ser válida y eficaz será oral y en pocas audiencias.

VIII.8. De la originalidad de la prueba.

Este principio tiende a delimitar el campo abarcativo de cada medio de prueba en relación con la eficacia y celeridad que se pretende en el desarrollo del proceso.

El medio de prueba ofrecido debe vincularse estrechamente con la fuente original e inmediata de la cual se pretende o debe más bien extraer la representación de los hechos, sea por la propia naturaleza de la prueba o por lo dispuesto en la norma legal que resulte aplicable.

IX.- La prueba en el procedimiento determinativo.

Como ya sabemos uno de los principios fundamentales que rigen a este fuero es la búsqueda de la verdad material y así el organismo fiscal asume la carga impugnatoria de la situación tributaria manifestada oportunamente por el administrado, debiendo demostrar en su caso la inexactitud de la declaración jurada presentada por aquel.

La carga impugnatoria se encuentra a “prima facie” a cargo de la administración, quien debe demostrar las falencias detectadas en la declaración jurada presentada, como así también cuales son los hechos y el derecho aplicable que sustentan el ajuste pretendido. Es así como las pruebas son un instrumento necesario para el conocimiento de los hechos, y por eso para todo el actuar jurídico.

IX.1.- La actividad probatoria en el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización.

Nuestro sistema tributario se apoya en el método de la autodeclaración de las obligaciones tributarias, el legislador le otorgó al organismo de control de amplias facultades de verificación y fiscalización con el fin de controlar la información suministrada por los contribuyentes o responsables.

Las facultades de verificación y fiscalización se encuentran expresamente regladas en la LPF y normas reglamentarias concordantes, con la aplicación supletoria de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo, tal como lo prevé el artículo 116 de la LPF.

El artículo 35 de la LPF establece las facultades conferidas al organismo de control para el ejercicio de sus funciones de fiscalización y verificación.

La fiscalización implica controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones y deberes formales que tienen los sujetos pasivos para con el organismo fiscal, en tanto verificar significa comprobar si se produjo o no el nacimiento del hecho imponible en determinadas operaciones.

La distinción entre ambos conceptos tiene significativa importancia en relación con la prueba en el procedimiento de control.

La autoliquidación de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo goza de una presunción de certeza que no lo libera de la obligación de aportar las pruebas sobre las circunstancias del hecho imponible. Este es el ámbito de la fiscalización que es controlar la veracidad de la declaración presentada por el sujeto pasivo. Si las pruebas aportadas por el sujeto pasivo no se corresponden con lo declarado o cuando se trate de hechos imponibles no declarados e ignorados por la administración, la actividad que desarrolle será la de verificación.

IX.2.- La actividad probatoria en el procedimiento de gestión tributaria.

El legislador dejó claramente establecido, que en los casos en que el contribuyente no cumpla con el mandato legal de presentar su declaración jurada impositiva, el organismo

de control puede recurrir de oficio a los procedimientos establecidos en la LPF a los efectos de determinar la obligación tributaria y proceder a su cobro, en su caso.

A los efectos de proceder a la determinación de oficio de la materia imponible, el organismo de control puede recurrir en forma alternativa y excluyente, a uno de los dos métodos previstos en la ley, a saber:

- a) Procedimiento determinativo de base cierta, o
- b) Procedimiento determinativo de base presunta.

En el primer caso la determinación debe basarse en el conocimiento cierto y concreto que sobre la materia imponible tenga el organismo fiscal, en tanto que en el segundo, la determinación tendrá como soporte fáctico el conocimiento que sobre ciertos hechos tenga dicho organismo, en la medida en que estén íntimamente relacionados con la misma.

IX.3.- La Carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria.

El procedimiento de control o de gestión tributaria no es un procedimiento de partes, es preciso analizar cómo ha de entenderse la carga de la prueba en este ámbito

Las reglas sobre carga probatoria están orientadas a evitar que el juez llegue a un "*non liquet*" con respecto a la cuestión de derecho, a causa de lo dudoso de los hechos. Dicho, en otros términos, frente a hechos inciertos o no probados por las partes, el juez, aun así, debe llegar a una certeza oficial y dictará sentencia responsabilizando a la parte que, según su posición en el juicio, debió justificar sus afirmaciones y, sin embargo, no llegó a formar la convicción acerca de los hechos controvertidos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 116 de la LPF y ante la ausencia de normas que definan el criterio a seguir se aplica supletoriamente lo dispuesto en la LNPA y en el CPCCN. El artículo 377 del referido código define el principio de que la prueba le corresponde al que alega, o lo que es lo mismo que establecer que quien pretenda hacer valer un derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la/s norma/s que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción".

En el procedimiento de control o de gestión tributaria corresponde a la administración probar la impugnación que se pretende de la declaración jurada oportunamente presentada, o, la determinación de la obligación tributaria en sustitución de la obligación incumplida por parte del administrado.

Por su parte, corresponde al contribuyente probar, cuando la administración haya probado los hechos constitutivos de la obligación tributaria de acuerdo con la reseña anterior, cuantos hechos se invoquen por aquél como impositivos del nacimiento de la misma o causantes de su extinción.

En el Código Civil y Procesal de Córdoba, en su Artículo 548 dispone que "*Corresponderá al demandado la prueba de los hechos en que funde las excepciones. Al oponerlas deberá ofrecer los medios de que haya de valerse, bajo pena de inadmisibilidad, y pedir la apertura a prueba, si fuere necesario, para diligenciarla. En los casos previstos en los incisos 6) y 7) del artículo anterior, el escrito de excepciones se rechazará sin más trámite cuando no se acom-*

pañe la documentación respectiva".

IX.4.- Carga de la prueba y la presunción de legitimidad del acto administrativo.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, corresponde plantearse si la carga de la prueba le corresponde a la Administración respecto de los hechos constitutivos de su pretensión o si bien, existiendo a su favor una presunción de legitimidad de los actos administrativos, esto implica un desplazamiento de la carga probatoria.

En el procedimiento administrativo, la carga de la prueba recae, principalmente, en la Administración que ha dictado el mismo. En cambio, en la etapa de revisión del acto, en virtud de la presunción de legitimidad del mismo, se desplaza la carga impugnatoria al particular, pero ninguna consecuencia tiene ello respecto a la distribución de la carga probatoria ya que si es la Administración quien impone una obligación, es a ella a quien corresponde el onus probandi sobre los hechos constitutivos del nacimiento de esa obligación.

No debe confundirse el alcance y consecuencias de la presunción de legitimidad, atributo del que gozan todos los actos administrativos y que como hemos visto no invierte la carga de la prueba, con aquellos actos dictados por la Administración con fundamento en una presunción legal, que por imperio de la norma positiva producen un desplazamiento de la carga de la prueba.

IX.5.- La carga de la prueba en la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

La utilización de las herramientas presuntivas para la determinación de la obligación tributaria busca como finalidad combatir la evasión cuando el organismo administrador ignora el quantum de la materia imponible, o cuando es dificultosa su determinación. Todo ello en la medida en que mediante su utilización no incurra en la arbitrariedad de determinar obligaciones tributarias ficticias.

Con la utilización de la presunción, el legislador no autorizó al fisco a erigirse en el tutor del interés general de la nación aun creando una relación tributaria desequilibrada desde el punto de ejercer abuso de poder ejercido en un ámbito de justicia para las partes se logra en la medida en que la norma que habilita la utilización de presunciones o ficciones jurídicas se crea en prevención de la existencia de conductas no solidarias por parte del sujeto de la obligación tributaria, y se aplica para fortalecer el ejercicio del poder de control del organismo recaudador.

El artículo 18 de la LPF prevé la existencia de presunciones y ficciones. Las presunciones pueden clasificarse en:

- a) Presunciones simples
- b) Presunciones legales
 - 1. Que admiten prueba en contrario.
 - 2. Que no admiten prueba en contrario-

Las presunciones simples, también denominadas hominis, son aquellas definidas por el juzgador en las que el contribuyente podrá impugnar tanto la inexistencia del indicio como la falta de relación entre el hecho teóricamente conocido y el hecho presumido, así como también la relación entre ambos.

Por su parte las presunciones legales son aquellas definidas por el legislador en las que

también se parte de un hecho cierto y conocido para concluir considerando como cierto un hecho presunto que se deriva de aquel. Por otro lado, tales presunciones pueden clasificarse en aquellas que pueden o no admitir prueba en contrario. La diferencia sustancial entre ambas radica en el hecho de que en las primeras puede probarse tanto la inexistencia del indicio como del nexo causal, en tanto que en las segundas solamente puede impugnarse el indicio, aunque no el nexo causal.

La parte favorecida por la presunción le cabe la carga probatoria del hecho base en tanto que la parte gravada por la presunción puede, igualmente, probar en las presunciones relativas, por cualquier medio de prueba, que el hecho que el fisco considera como sustancial o hecho cierto no se ha producido por lo que resulta irrelevante el hecho presumido.

Ante la utilización de cualquiera de los distintos tipos de presunciones que la ley habilita al organismo fiscal para llevar adelante una determinación tributaria, éste no se encuentra liberado de probar el hecho cierto en que las sustenta, y el contribuyente por su lado está facultado para aportar la prueba en contrario en las distintas etapas del proceso. Las presunciones como regla de valoración se manifiestan cuando se trata de una situación "tasada", en el sentido de que mediante su aplicación se parte de un dato de la realidad (hecho cierto) que a juicio del legislador se constituye en una manifestación de un determinado nivel (monto) de capacidad contributiva.

IX.6.-Las cargas probatorias dinámicas y su aplicación en el procedimiento tributario.

El juez administrativo, frente a determinados supuestos, flexibiliza los principios de la carga de la prueba y en uso de sus facultades produce aquellas tendientes a esclarecer los hechos controvertidos, si es que no fue realizado en la etapa de fiscalización, por encontrarse en mejores condiciones de producir las mismas; es decir por aplicación de los "principios de las cargas probatorias dinámicas.

En la medida en que de la aseveración de un hecho negativo surjan consecuencias jurídicas en favor de una de las partes, quien lo alega no queda relevado de su prueba, no sólo por la aplicación estricta del artículo 377 del CPCCN, sino también por el hecho de que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo atento a las amplias facultades asignadas por la LPF.

X.- CONCLUSIÓN.

Reviste tal importancia el tratamiento de la prueba en el procedimiento administrativo, que para respetar el debido proceso se debe tener en cuenta todas las características estudiadas.

El juez administrativo deberá apreciar las defensas de ambas partes y examinar sus pruebas, así estimando su pertinencia y procedencia, como también la búsqueda con el fin de establecer la verdad material del hecho, estos son algunos de los pilares que le brindan relevancia al tema bajo análisis.

TRIBUTOS Y MEDIO AMBIENTE

TAXES AND THE ENVIRONMENT

Edgardo Héctor Ferré Olive¹

RESUMEN:

En el presente trabajo se desarrollan aspectos relacionados con el ordenamiento tributario y el ambiente.

Todo ello considerando aquellos aspectos negativos en el ambiente, como son las externalidades negativas producidas por la contaminación, y en particular las emisiones de gases de efecto invernadero.

Se comentan los controles administrativos aplicables y los instrumentos económicos, que incluyen a los permisos de emisión y a los tributos ambientales.

Por último, se comentan aspectos de una reforma fiscal ambiental y la aplicación de un impuesto al carbón en Argentina.

SUMMARY

In the present work, aspects related to the tax system and the environment are developed.

All this considering those negative aspects in the environment, such as the negative externalities produced by pollution, and in particular the emissions of greenhouse gases.

Applicable administrative controls and economic instruments are discussed, which include emission permits and environmental taxes.

Finally, aspects of an environmental tax reform and the application of a carbon tax in Argentina are discussed.

PALABRAS CLAVE: Tributos ambientales - Mecanismos Administrativos - Reforma Fiscal Verde - Impuesto al Carbón - Doble Dividendo

KEY WORDS: Environmental Taxes - Administrative Mechanisms - Green Tax Reform - Carbon Tax. Double Dividend

¹ Magíster en Finanzas Públicas (Universidad Nacional de la Matanza-Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas). Director de la Escuela de Estudios de Responsabilidad Social y Ambiente del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Americanas (IEFPA). Investigador Centro de Estudios en Administración Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (CEAT). Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) y de la International Fiscal Association (IFA). Correo electrónico: edgardoferreolive@amfeafip.org.ar
ORCID: 0009-0000-2513-808X.

I. Introducción

En la actualidad, existe una preocupación por los efectos del calentamiento global y la contaminación ambiental. Por ello, nos encontramos ante uno de los grandes desafíos para la humanidad en este siglo; el cambio climático global que provoca aumento de temperaturas medias, modificaciones en los patrones de precipitación, el aumento del nivel del mar, la reducción de la superficie cubierta por nieves y glaciares, etc. y una contaminación ambiental producida por la actividad del hombre.

Los impuestos constituyen uno de los instrumentos idóneos para mitigar la contaminación ambiental. A tal fin, la estrategia fiscal debe considerar la magnitud de los costos económicos en relación a las características y a las opciones de desarrollo económico en las próximas décadas.

Los impuestos ambientales y las licencias o permisos de emisión podrían ser utilizados para reducir los impuestos al trabajo y de esa forma estimular su demanda. Los ingresos de la fiscalidad ambiental favorecen al ambiente y, a su vez, *"permiten disminuir otros impuestos susceptibles de provocar distorsiones sobre la oferta de empleo, la inversión o el consumo"*².

Dada la diversidad de factores contaminantes del agua, del aire y del suelo, resulta insuficiente una sola figura tributaria que pueda abordar el problema del cambio climático en todo su alcance. El derecho tributario presenta dos variantes: la introducción del interés ambiental en el sistema de tributos vigentes y la creación de distintas figuras tributarias que se avoquen -desde su proyección- a la lucha contra los problemas ambientales.

Las emisiones antropogénicas de carbón son principalmente consecuencia de la quema de los combustibles fósiles. Ello relacionado con actividades humanas, producción de bienes de consumo, sistemas de transporte y generación de energía eléctrica, incluyendo las producidas por actividades agrícolas no sustentables.

Por ello, se debe propender a una estrategia internacional de mitigación, pero considerando al respecto la magnitud de los costos económicos que se deben afrontar, aspecto que se relaciona con las características y opciones de desarrollo económico en las próximas décadas.³

Se le asigna suma importancia a las reformas tributarias, y en la actualidad se han comenzado a generar herramientas que incentiven la consideración del problema ambiental desde el punto de vista tributario⁴.

2 En una reciente publicación de Naciones Unidas, se indica que existe evidencia que los tributos ambientales tienen el potencial de promover un rango de beneficios macroeconómicos como ser el incremento del empleo, diversificación de la economía y una mejora en la competitividad de la industria, en *"United Nations Handbook on Carbon Taxation for developing countries"*, United Nations, New York 2021. Ver al respecto los condicionantes que se aplican en el análisis del Doble dividendo, y la existencia de un doble dividendo débil, intermedio o fuerte, en FERRÉ OLIVE, Edgardo Héctor "La reforma fiscal verde y la teoría del doble dividendo en materia tributaria ambiental", en *Desarrollo Sostenible. Fundamentos Jurídicos*, Primera Edición, Editorial Hammurabi, Chile 2021.

3 Al respecto, la CEPAL considera que las economías de América Latina y el Caribe deberán enfrentar en el Siglo XXI el reto que plantea el cambio climático, incluidos los costos de la adaptación y la mitigación, debiendo abordar simultáneamente las demás asignaturas pendientes, como el crecimiento económico sostenido, la generación de empleo o la reducción de la pobreza, en "La Economía del Cambio Climático en América Latina y el Caribe, Síntesis 2009", Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina, 2009, página 9.

4 OWENS desarrolla desde el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE las cuestiones complejas a las que se enfrentan los reformadores fiscales en los países de la OCDE, en su intento de diseñar, implementar y administrar los sistemas fiscales adecuados ante la globalización de la economía, en OWENS, J. "Nuevos temas en materia de reforma fiscal.

La internalización de las medidas se puede realizar sea a través de la disciplina legal o administrativa -ejercida por el sector público (*command and control approach*)-, o bien por la aplicación de instrumentos basados en mecanismos de mercado (*market oriented incentives*)⁵.

I. Mecanismos administrativos.

Los instrumentos de regulación directa (*command and control approach*) establecen requisitos en materia de gestión ambiental, que los contaminadores deben cumplimentar y los reguladores deben fiscalizar. Para eso, se utilizan estándares de calidad ambiental, de emisión, de productos (fijando el máximo nivel permitido de emisiones) y de insumos (fijando límites en la utilización de los insumos y en la cantidad potencial de utilización de los mismos en los procesos productivos).

Los estándares constituyen normas prescriptivas que establecen límites actuales a la cantidad de productos contaminantes o a las emisiones producidas. Estos estándares se suelen combinar con sanciones por incumplimientos (por ejemplo, multas) que se ven condicionadas por los requerimientos administrativos que se deben aplicar para verificar la inobservancia del contaminador.

El Estado debe conocer el grado de contaminación de cada industria, lo cual supone la colaboración de los entes, requisito que, por lo general, torna dificultoso el análisis del Estado.

Los mecanismos administrativos establecen sanciones que pueden llegar a la clausura. En cuanto a la imposición de multas, corresponde considerar el *quantum* de los costos sociales de la contaminación.

Sin desmerecer la finalidad de los mecanismos administrativos, observamos que no bastan para solucionar el problema de la contaminación; y, peor aún, tienden a disminuir la actividad de las empresas, desfinanciando -en cierto punto- la economía del país.

Se los critica por tres cuestiones: 1) requieren gran cantidad de información (costos tecnológicos y daños potenciales), para establecer el estándar óptimo; 2) no incentivan cambios en los procesos productivos ni evitan la contaminación, pues las empresas sólo deben cumplir los estándares predeterminados y requeridos; 3) fomentan la discrecionalidad del regulador, que puede fijar los niveles de emisión o de contaminación "aceptables" en base a un criterio subjetivo⁶.

El punto de vista de un administrador internacional", Hacienda Pública Española, n° 143, 1997, España, ps. 71/106. En una publicación desarrollada en Argentina con relación a la reforma tributaria, se incluyen aspectos relacionados con el medio ambiente, introduciendo en el análisis la "reforma fiscal verde" y su posible aplicación en alguna reforma tributaria futura. Se analiza la influencia de aspectos de seguridad social en el medio ambiente, la introducción de los impuestos ambientales en el esquema tributario (reforma fiscal verde), tratamiento de las externalidades, los impuestos ambientales, su vinculación con el principio de capacidad contributiva, considerando el concepto del doble dividendo de la imposición ambiental, en BERTAZZA, H. y AAVV "Bases y Lineamientos Generales para una futura reforma tributaria", Fondo Editorial Consejo, Consejo profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina, 2011, ps. 291/ 302. El concepto del doble dividendo consiste en que los impuestos ambientales tienen u otorgan un doble beneficio: por un lado la mejora del medio ambiente y por el otro que permiten reducir las distorsiones de los tributos existentes, en FERRÉ OLIVE, Edgardo Héctor "Impuestos Ambientales", Boletín Impositivo AFIP, Argentina, n° 146, Septiembre 2009, p. 1584.

5 ROSEMBUJ, Tulio; "Derechos de Emisión e Impuesto", en *El Fisco*, Revista 154, Barcelona, 2009, p.1.

6 Tulio ROSEMBUJ al respecto indica que esta disciplina de "orden y mando" es menos eficaz que los instrumentos económicos, al ser de carácter rígido, impidiendo que se produzca una adaptación flexible de los agentes económicos para la reducción de emisiones; y que se identifica la sanción aplicable de carácter 'pecuniario como una forma de

II. Instrumentos basados en el mercado.

Además de clasificarlos como instrumentos económicos, podemos decir que funcionan como herramientas políticas capaces de persuadir a los agentes económicos en pos del cuidado ambiental. Tienden a modificar ciertos comportamientos mediante avisos en el mercado.

Cierta línea doctrinaria propone agruparlos en dos grupos⁷: a) instrumentos de incentivo para modificar la conducta de los contaminadores del ambiente, incluyendo los impuestos que se aplican en forma directa en la reducción de la contaminación, los subsidios ambientales y los permisos de contaminación; b) instrumentos de tipo financiero para generar fondos que se destinarán a la implementación de medidas de protección ambiental.

Como se señaló, los impuestos constituyen uno de los tantos instrumentos disponibles diseñados para controlar y manejar las externalidades, en particular las relacionadas con la contaminación ambiental. Con esa finalidad vale mencionar a los subsidios destinados a disminuir las emisiones contaminantes, a las cuotas de contaminación otorgadas por el Estado y a los sistemas de derechos transferibles de contaminación entre agentes privados⁸.

Al analizar la contaminación ambiental desde el punto de vista económico podemos advertir la posibilidad de que existan diferencias entre los costos sociales (los que soporta la sociedad) y los privados (los que soportan las empresas). Esas diferencias se denominan economías externas o “externalidades”, en palabras de Arthur Pigou⁹.

Si se implementan adecuadamente, los instrumentos económicos pueden controlar la contaminación al menor costo global para la sociedad.

Corresponde a las empresas productoras soportar los costos incurridos ponderando los costos totales y la existencia de externalidades positivas y negativas. En base a ese cálculo, deben asignar los recursos de la manera más conveniente posible para que los costos privados sean iguales a los costos sociales. En caso de no lograrse ese balance, el Estado puede intervenir para lograr una ecuación equitativa.

Los instrumentos económicos pueden aplicarse de forma aislada, pero también como complemento de las disposiciones legales y administrativas, ya sea en forma temporaria o permanente.

1. Clasificación de los instrumentos

Se distinguen entre: A) Impuestos Ambientales y B) Permisos de Emisión.

A) Impuestos ambientales:

Los mismos vinculan el daño causado al pago del impuesto. Su implementación exige

carácter general de aplicar una tutela ambiental, indicando que, si todo es criminalizable, nada lo será, en ROSEMBUJ, Tulio, *op. Cit.* en 5, p. 1.

7 ANTONIO, Arnaldo R.; *Impuestos Ambientales*, Editorial Osmar D. Buyatti, 2007 p. 183.

8 Estos aspectos relacionados con la tributación medioambiental en el contexto actual se desarrollan en CENTRÁNGOLO, Oscar y FONTONEZ, Belén; *Oportunidades para una recuperación pospandemia más sostenible y con bajas emisiones de carbono en la Argentina: política fiscal ambiental*, Documentos de Proyectos (LC/TS.2021/220), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2022, p. 7 y ss.

9 PIGOU, Arthur C., *La economía del bienestar*, Ediciones Aguilar, Madrid, 1946, p. 146 y ss.

identificar la corrección y/o reparación del daño que se pretende con el pago. El impuesto establece un precio fijo por tonelada de emisiones de productos contaminantes y se permite al contribuyente manejar sus emisiones pagando por ellas.

El diseño del impuesto ambiental o ecotasa debe establecer la etapa en la que se aplicará la carga fiscal, pudiendo gravarse la fuente de emisión, el producto terminado o las emisiones que se estimen vertidas en cualquiera de las etapas de producción.

A su vez, el impuesto ambiental se erige sobre los objetivos específicos de la política fiscal, generando incentivos para modificar el comportamiento y, por ende, reducir el daño ambiental. El objetivo del tributo ambiental no es recaudatorio, sino modificatorio de pautas de conducta negativas hacia el ambiente.

La eficiencia de la política ambiental propicia la disminución de la base impositiva, lo cual representa un efecto negativo para la recaudación, pero positivo a los fines del cuidado y la preservación del ambiente. Todo ello considerando el aspecto extrafiscal o parafiscal de los tributos ambientales.

B) Permisos de emisión de licencias negociables:

En la reunión de Kyoto, Japón, celebrada en diciembre del año 1997, 162 países acordaron reducir las emisiones de dióxido de carbono y otros gases que provocan el efecto de invernadero. El Protocolo de Kyoto contempla tres mecanismos basados en el mercado: el intercambio de cuotas de emisión entre las Partes del Protocolo, la aplicación conjunta de proyectos entre esos países y el mecanismo para un desarrollo limpio – MDL con países que no sean parte del Protocolo¹⁰.

A través de los permisos de emisión de gases de efecto invernadero se fija un tope máximo de emisiones permitidas, por cuyo volumen se emiten títulos negociables. La tenencia de estos títulos autoriza la emisión de la cantidad correspondiente de gases de efecto invernadero. Los permisos se expiden por una tonelada de CO₂ equivalente, y son negociables en el mercado secundario, pudiendo el agente emisor decidir su nivel de emisiones, con la condición de acreditar, anualmente, que es tenedor de un número de permisos suficiente como para cubrir las emisiones realizadas.

El sistema de permisos tiene dos ventajas:

1. garantiza el cumplimiento del objetivo ambiental, ya que se predetermina la cantidad de emisiones máximas.
2. permite a las empresas elegir entre: a) contaminar más y comprar más permisos, generando más gastos; o b) reducir sus emisiones y vender los permisos sobrantes, generando ingresos.

Al respecto, se debe visualizar que desde el año 2012 se produce una declinación de los mecanismos del Protocolo de Kyoto, y se incrementan las iniciativas de creación de instrumentos de fijación de precios de carbono a nivel nacional y subnacional, tanto en países desarrollados como en desarrollo.

¹⁰ ACQUATELLA, Jean; *Fundamentos económicos de los mecanismos de flexibilidad para la reducción internacional de emisiones en el marco de la Convención de Cambio Climático (UNFCCC)*, CEPAL, Serie Medio Ambiente y Desarrollo N° 38, Santiago de Chile 2001, p. 13.

Con el Acuerdo de París (2015) se aumenta el interés por los instrumentos que fijan el precio del carbono¹¹.

En sustancia, los permisos de emisión constituyen una licencia para contaminar, se los percibe como un “input” productivo que, de alguna manera, justifican la utilización de materias primas y la combustión de combustibles fósiles no renovables.

C) Diferencias entre los instrumentos

El sistema impositivo y el de permisos de emisión presentan particularidades que los distinguen, a saber:

- ✓ el sector público emite permisos para contaminar y ejerce el control sobre el nivel de contaminación al controlar y administrar el número de licencias.
- ✓ las licencias se consideran un mecanismo más flexible para los contaminadores, ya que las empresas transfieren los permisos entre sí y fijan, en forma individual, el método para controlar las emisiones.
- ✓ los impuestos ofrecen a los contaminadores un incentivo directo en materia de precios, sin tener que organizar un mercado de permisos o licencias.
- ✓ los impuestos permiten aumentar las rentas fiscales con mayor certidumbre.
- ✓ la imposición de impuestos no evita la contaminación, sino que la sanciona con el pago. Desalienta, no prohíbe.

III. La reforma fiscal ambiental.

El desarrollo sostenible del ecosistema exige la integración de políticas económicas y ambientales. Con esta visión, advertimos que la ley fiscal debería ajustarse al nuevo escenario generado por el cambio climático, a sus causas y consecuencias y al potencial deterioro progresivo del entorno ambiental.

En esa dirección, es misión del derecho tributario articular instrumentos fiscales que desalienten las conductas dañosas del ecosistema. Se podrán fijar impuestos y comercializar derechos de emisiones para internalizar los costos ambientales generados. La reforma fiscal requiere la coordinación de políticas y el desarrollo conjunto de instrumentos económicos entre autoridades ambientales y fiscales¹². Esa planificación exige el diseño de una plataforma operativa que acompañe la implementación de política propuesta en materia tributaria.

La propuesta de reforma de impositiva en materia ambiental podría incorporar alguna o algunas de las siguientes decisiones:

- *la eliminación de subsidios*: los subsidios afectan la financiación de los recursos destina-

11 Todo ello considerando la evolución de los Mercados de Permisos Europeos (EU ETS) que abarca el 50 % de emisiones en el bloque y rige en 31 países (EU 28, más Islandia, Liechtenstein y Noruega), desarrollado en GUTMAN, Verónica, Editor Alvarado Carlos Trinidad “ Precio al Carbono en América Latina – Tendencias y Oportunidades. Sociedad Peruana de Derecho Ambiental. Fundación Konrad ADENAUER”, Casos de estudio por países: Argentina: descarbonización y precios al carbono, 2019, págs. 56 a 104. Con relación al tratamiento del sistema de captura y emisión y los impuestos al carbón en los Estados Unidos de Norteamérica, ver en LEE, Paul J., TAVALLALLI, Rahmat, Sook KWON HAI and GEEKIE, John , “ Comparisons between the cap and trade system and carbon taxation: is the USA ready for a Carbon Tax?, in “Environmental Taxation and Climate Change, Achieving Environmental Sustainability through Fiscal Policy”, Critical Issues in Environmental Taxation, Volume X, Edited by L. KREISER, J. SIRISOM, H. ASHIABOR and J. E. Milne, E. Elgar,Cheltenham,UK- Northampton, MA, USA, 2011, PART I ENVIRONMENTAL TAXATION OVERVIEW,pages 35-44.

12 ACQUATELLA, Jean; *Construcción de una plataforma operativa para lograr mayor coordinación entre la política ambiental y el marco fiscal: El rol conjunto de las autoridades ambientales y autoridades fiscales*, CEPAL, Taller de Política Fiscal y Medio Ambiente, Santiago de Chile, 2003.

dos al medio ambiente y su eliminación o disminución permite la obtención de un doble beneficio al generar ingresos que pueden utilizarse para reducir las tasas de otros impuestos que distorsionan la economía. Entre estos subsidios encontramos la deducción de impuestos en gastos de transporte y la reducción de las tarifas de energía, por ejemplo. Dichas medidas promueven el consumo y, por ende, acrecientan la contaminación.

- *la reestructuración de impuestos existentes*: en sus orígenes, los impuestos a los combustibles se crearon con el objetivo de generar ingresos fiscales para los gobiernos. En los países de la OCDE¹³ el 80 % del precio de los combustibles son impuestos. La idea ha sido indexar el impuesto al nivel de contaminación de los combustibles. El mercado ha respondido con la creación de combustibles más limpios (gasolina sin plomo).

- *la introducción de nuevos impuestos ambientales*: algunos países de la OCDE han creado nuevos impuestos, cargos o derechos sobre determinados productos, tales como los residuos, las baterías, los envases, los pesticidas, fertilizantes, detergentes y aceites. El objetivo de esta introducción es disminuir su consumo, minimizando el impacto en el medio ambiente.

Es importante señalar que la reforma fiscal ecológica encuentra respaldo en tres objetivos:

1. La modificación o supresión de estructuras tributarias que otorgan beneficios a sujetos contaminadores, lo cual, inevitablemente, promueve comportamientos negativos para el entorno natural.
2. El establecimiento de figuras impositivas respetuosas con el medio ambiente.
3. El diseño de los grandes tributos (Impuesto sobre la Renta, IVA e Impuesto sobre Sociedades) inspirado en la protección del entorno natural y en la noción de desarrollo sostenible.

IV. La situación en Argentina.

La reforma tributaria llevada a cabo por el Ministerio de Hacienda de la República Argentina en octubre de 2017 modificó el impuesto a los combustibles vinculándolo a la cantidad de dióxido de carbono emitido. Esa trazabilidad afectó, inicialmente, a los combustibles líquidos y, desde 2020 en adelante, al gas natural, al gas licuado del petróleo y al carbón.

Con esta modificación, nuestro país se acercó al compromiso asumido por la participación del Acuerdo de París celebrado en el año 2015. La tendencia de aplicar impuestos ambientales se expande velozmente entre los países latinoamericanos, como los casos de México, Chile y Colombia.

En esa dirección, por la ley 27.430 se creó el Impuesto al Dióxido de Carbono, que comprende un régimen fiscal de similares características al Impuesto Sobre los Combustibles Líquidos¹⁴.

Teniendo en cuenta el alcance que la problemática del calentamiento global alcanzó las últimas décadas y su relación con la combustión de hidrocarburos como principal causa

¹³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

¹⁴ Al respecto, ver el desarrollo de la reforma tributaria y el Impuesto sobre los Combustibles en BILOTTA, Claudio y Edgardo FERRÉ OLIVÉ; *Impuesto al Valor Agregado y Otros Tributos después de la Reforma*, Capítulo III "Impuesto sobre los Combustibles después de la Reforma", Biblioteca de Derecho Tributario, Marcial Pons-Universidad Austral, 2018, p. 93/138.

de la emisión de gases de efecto invernadero (en adelante, GEI), se reconoce la necesidad de discutir e implementar medidas respecto de las emisiones de dióxido de carbono de los combustibles.

Existen diversos instrumentos para implementar la mitigación de emisiones de GEI que, a su vez, alientan el uso de tecnologías sustitutas, como menor impacto ambiental. Entre ellos, el impuesto al dióxido de carbono es uno de los más efectivos. Mediante este mecanismo se establece un impuesto que grava a los combustibles de acuerdo a su potencial producción de CO₂¹⁵. Resulta aconsejable que la imposición del tributo reemplace parcialmente a los impuestos vigentes, de modo tal que la presión impositiva permanezca constante.

Como adherente al Acuerdo de París, el Estado argentino se comprometió a realizar acciones para mitigar el impacto ambiental por el uso de combustibles fósiles y a la vez facilitar la transición hacia tecnologías de generación de energía renovables. Al respecto, los defensores de los impuestos ambientales sostienen que la implementación de impuestos al CO₂ genera una doble ganancia para la sociedad, el denominado “doble dividendo”: además de mejorar la calidad de vida (por la reducción de los efectos nocivos de la emisión de GEI), beneficia la economía en general, por cuanto los impuestos ambientales son menos distorsivos.

Por nuestra parte, y con relación al Impuesto al Carbón en Argentina, no coincidimos con esa posición. Advertimos que al no producirse una modificación en las pautas de conducta de los sujetos y al no tener como finalidad el cuidado del ambiente, el impuesto no reviste carácter ambiental. Por otro lado, la recaudación tampoco se orienta a ese fin, lo cual impide verificar las condiciones inherentes al doble dividendo. En efecto, según surge del art. 143 de la ley 27.430, la distribución de lo recaudado por el impuesto (ver incisos “a” al “i”) se destina el Tesoro Nacional, el Fondo Nacional de la Vivienda (FONAVI), las Provincias, el Sistema Único de Seguridad Social, Fideicomisos de Infraestructura Hídrica, de Transporte y Compensación del Transporte Público. En el caso particular de los productos fuel oil coque de petróleo y carbón mineral (incisos “j”, “k” y “l”), lo recaudado se distribuye de conformidad con el régimen establecido en la ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos.

Con relación al impuesto al Carbón, Rosembuj indica que la reducción de las emisiones de gases con efecto invernadero se puede obtener con cualquiera de los principales instrumentos económicos que puedan establecer un precio sobre la unidad de carbono. A estos fines, se puede utilizar el sistema de derechos de emisión como el impuesto sobre el carbón, ya que ambos pretenden el incremento en el precio del carbón, los combustibles de origen fósil y el gas natural. Por ello se debe decidir de qué forma se consigue un resultado similar al precio del carbono, aplicando impuestos (costes) o comercializando derechos de emisión en función del objeto de reducción de las emisiones (cantidad), puntualizando que el impuesto al carbono tiene ciertas similitudes y algunas ventajas sobre los derechos de emisión:

15 Varios países han desarrollado las Contribuciones Determinadas a nivel Nacional (CDN) conforme lo establecido en el Acuerdo de París, publicadas en “Guía del Impuesto al Carbono - Un manual para creadores de Política - World Bank Group 2017”. En Argentina se conocen esa Contribuciones, en base a la cuales corresponde intensificar las acciones contra los efectos negativos del cambio climático. En la publicación efectuada por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible 2020, Segunda CDN, se fijó un máximo de 359 megatoneladas de dióxido de carbón al año 2030 (Gabinete Nacional de Cambio Climático, ley 27.520).

- a) el impuesto parte de un precio cierto, flexible en el tiempo que promueve el cambio de conducta del contribuyente si el coste es inferior al pago del impuesto.
- b) el impacto regresivo es común al impuesto sobre el carbono y a los derechos de emisión.
- c) el mercado de derecho de emisiones y el impuesto sobre el carbono tratan de sostener el valor sostenible consistente en la no emisión de gases con efectos invernadero.
- d) el impuesto al carbono y la energía define el valor sostenible del impuesto en términos de reducción de emisiones contaminantes y cambio de pautas de consumo hacia métodos no contaminantes que generen menos cantidad de CO₂ (energía eólica, hidroeléctrica, nuclear). También al aplicar un gravamen determinado sobre la fuente de energía, se utiliza al tributo como medio de ahorro y conservación de energía (finalidad extrafiscal del impuesto).

La opción política de la utilización de estos instrumentos económicos se fijará entre un sistema que establece la cantidad de emisiones (las empresas compran y venden los derechos de emisión) y un impuesto que fija un precio a cada unidad de emisión en la persona del causante¹⁶.

Los impuestos al carbón fijan un precio a las emisiones de gases de efecto invernadero, y lograr con ello que la economía en general invierta en tecnologías limpias.

Desde el punto de vista práctico, una forma de introducir el "carbon tax" consiste en aplicar un impuesto a los combustibles fósiles en forma proporcional al contenido del carbono en dichos combustibles.

V. Comentarios finales

* El efecto negativo en el Cambio Climático está afectando nuestras actividades. Se deben aplicar mecanismos administrativos y/o instrumentos económicos para disminuir estos efectos.

* Los impuestos ambientales tienen como objetivo influir en el comportamiento de los individuos. Muchas veces los impuestos que se relacionan con el medio ambiente se crean en primer lugar por razones fiscales y en forma colateral ayudan a incentivar un comportamiento que sea adecuado desde el punto de vista ambiental. Para el medio ambiente es de suma importancia que los instrumentos incidan en el comportamiento de los agentes económicos, debiendo vincularse el pago del impuesto con el problema ambiental.

* Los mecanismos administrativos o instrumentos económicos se deben establecer en un marco de fiscalidad ambiental, teniendo siempre en consideración el desarrollo sostenible.

* Los impuestos al carbono son instrumentos basados en el mercado; se establece un precio fijo por tonelada de emisiones y se permite que los contribuyentes decidan cómo manejar sus emisiones, pero pagando por ellas.

* Se debe establecer un precio por unidad de carbono a nivel global, utilizando sistemas de derechos de emisión o el impuesto sobre el carbón. De allí la importancia a nivel global de visualizar las ventajas y desventajas en la aplicación de los mismos.

* Una reforma fiscal ambiental debe estar orientada hacia el desarrollo sostenible; la

16 ROSEMBUJ desarrolla el tratamiento del carbon tax en la Unión Europea; el ajuste fiscal en frontera y el tratamiento del impuesto ambiental y la no discriminación (que el tributo no sea excusa para la competencia desleal o nocivo al bien público global medioambiental); y que la armonización del precio de la unidad de carbono puede basarse en acuerdos fiscales (Protocolo de Accisa sobre el carbón al amparo del Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición, tanto como el Protocolo de Kyoto se inclina por los derechos de emisión), En ROSEMBUJ, Tulio, Op. Cit. en 5, puntos 4 a 7.

misma se puede orientar a la eliminación de subsidios, la reestructuración de impuestos existentes y la introducción de nuevos impuestos ambientales.

*Al respecto, debemos considerar los distintos desarrollos que efectúan las provincias, aplicando tasas ambientales, y, en el caso de la Provincia de Córdoba, un Programa de Reducción y Compensación de GEI.¹⁷

* Una idea que surge en toda reforma fiscal verde es la “teoría del doble dividendo” que compatibiliza los beneficios ambientales (al reducirse las externalidades negativas) con las mejoras impositivas (al disminuir los excesos de gravamen).

* Esta reforma tributaria ambiental o reforma fiscal verde se debe desarrollar con objetivos estrictamente ambientales más que fiscales o recaudatorios, bajo criterios de neutralidad fiscal y evaluando en cada país la aplicación de la misma, la aplicación del concepto del doble dividendo y en el caso de los países en desarrollo su contribución para la reducción de la pobreza.

* En Argentina, con la incorporación del impuesto al dióxido de carbono, se debe analizar si el mismo es un tributo ambiental y si se genera la aplicación de un doble dividendo. En nuestra opinión, no cumple las condiciones para tener el tratamiento de un impuesto ambiental, ya que no produce modificación de pautas de conducta de los sujetos que deben tributar el mismo. Con relación al destino de la recaudación del este impuesto, no cumple con la aplicación de un doble dividendo.

* Podemos indicar que:

1. el precio del carbón, incluyendo las reformas del subsidio a los combustibles fósiles, es una herramienta de importancia y potente para alentar opciones para un desarrollo bajo en carbón y contribuir a la movilización de recursos internos.
2. El precio del carbón necesita estar acompañado con medidas que aseguren el acceso a alternativas limpias.¹⁸
3. Los potenciales beneficios ante la fijación del precio del carbón y gravar el mismo, incluyen la reducción de la polución del aire local, reduce la informalidad, y es una fuente de acceso a las ayudas al desarrollo.¹⁹

* El precio del carbón, incluyendo la eliminación gradual de los subsidios por el uso del combustible fósil, es una herramienta que puede incentivar inversiones que son costo efectiva, y alineadas con los “Sustainable Development Goals (SDGS)” y el Acuerdo de París.

* La transición hacia una economía con cero carbón puede ser facilitado por el desarrollo de instrumentos basados en precios, con un buen diseño de incentivos a ciudadanos y empresas para tener alternativas limpias, reduciendo el daño que produce actualmente el clima y la polución del aire.

* Por ello, la importancia de definir a nivel global y local como se aplicarán estos mecanismos e instrumentos, para cumplir con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS 2030 Naciones Unidas), el Programa “Fit for 55” (Unión Europea, disminución de un 55% de las emisiones de Gases de Efecto Invernadero para el 2030) y la Descarbonización de las Economías (para el 2050, propuesta del Acuerdo de París).

17 Por este programa, la Provincia de Córdoba emite los Certificados de Carbono Desplazado, que acreditan el cumplimiento, aprobación y/o aplicación de este Programa, en PERLATI, Sebastián F. “Transferencia de los Certificados de Carbono Desplazado (“CCD”, Bonos de Carbono y/o similares) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Brutos, Práctica Integral Córdoba Errepar, Tomo XVII, Enero 2023.

18 En la Unión Europea, el Programa “Fit for 55” remite al objetivo de reducir las emisiones de Gases de Efectos Invernadero en un 55 % con respecto a las emisiones del período base 1990, todo ello para el año 2030.

19 OECD, “Taxing Energy Use for Sustainable Development. Opportunities for energy tax and subsidy reform in selected developing and emerging economies”, OECD 2021, page 2.

Referencias Bibliográficas

- ACQUATELLA, Jean; *Fundamentos económicos de los mecanismos de flexibilidad para la reducción internacional de emisiones en el marco de la Convención de Cambio Climático (UNFCCC)*, CEPAL, Serie Medio Ambiente y Desarrollo N° 38, Santiago de Chile 2001.
- ACQUATELLA, Jean; *Construcción de una plataforma operativa para lograr mayor coordinación entre la política ambiental y el marco fiscal: El rol conjunto de las autoridades ambientales y autoridades fiscales*, CEPAL, Taller de Política Fiscal y Medio Ambiente, Santiago de Chile, 2003.
- ANTONIO, Arnaldo R.; *Impuestos Ambientales*, Editorial Osmar D. Buyatti, 2007.
- BERTAZZA, H. y AAVV "Bases y Lineamientos Generales para una futura reforma tributaria", Fondo Editorial Consejo, Consejo profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina, 2011.
- BILOTTA, Claudio y Edgardo FERRÉ OLIVÉ; *Impuesto al Valor Agregado y Otros Tributos después de la Reforma*, Capítulo III "Impuesto sobre los Combustibles después de la Reforma", Biblioteca de Derecho Tributario, Marcial Pons-Universidad Austral, 2018.
- CEPAL, "La Economía del Cambio Climático en América Latina y el Caribe, Síntesis 2009", Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina, 2009.
- CENTRÁNGOLO, Oscar y FONTOÑEZ, Belén; *Oportunidades para una recuperación pos-pandemia más sostenible y con bajas emisiones de carbono en la Argentina: política fiscal ambiental*, Documentos de Proyectos(LC/TS.2021/220), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe(CEPAL), 2022.
- FERRÉ OLIVE, Edgardo Héctor "Impuestos Ambientales", Boletín Impositivo AFIP, Argentina, n° 146, Septiembre 2009.
- FERRÉ OLIVE, Edgardo Héctor "La reforma fiscal verde y la teoría del doble dividendo en materia tributaria ambiental", en *Desarrollo Sostenible. Fundamentos Jurídicos*, Primera Edición, Editorial Hammurabi, Chile 2021.
- GUTMAN, Verónica, Editor Alvarado Carlos Trinidad "Precio al Carbono en América Latina – Tendencias y Oportunidades. Sociedad Peruana de Derecho Ambiental. Fundación Konrad ADENAUER", Casos de estudio por países: Argentina: descarbonización y precios al carbono, 2019.
- LEE, Paul J., TAVALLI, Rahmat, Sook KWON HAI and GEEKIE, John , "Comparisons between the cap and trade system and carbon taxation: is the USA ready for a Carbon Tax?", in "Environmental Taxation and Climate Change, Achieving Environmental Sustainability through Fiscal Policy"; Critical Issues in Environmental Taxation, Volume X, Edited by • L. KREISER, J. SIRISOM, H. ASHIABOR and J. E. Milne, E. Elgar, Cheltenham,UK- Northampton, MA, USA, 2011, PART I ENVIRONMENTAL TAXATION OVERVIEW.
- OECD, "Taxing Energy Use for Sustainable Development. Opportunities for energy tax and subsidy reform in selected developing and emerging economies", OECD 2021.
- OWENS, J. "Nuevos temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional", Hacienda Pública Española, n° 143, España, 1997.
- PERLATI, Sebastián F. "Transferencia de los Certificados de Carbono Desplazado ("CCD", Bonos de Carbono y/o similares) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Práctica Integral Córdoba Errepar, Tomo XVII, 2023.
- PIGOU, Arthur C., "La economía del bienestar", Ediciones Aguilar, Madrid, 1946.
- ROSEMBUJ, Tulio; "Derechos de Emisión e Impuesto", en El Fisco, Revista 154, Barcelona, 2009.
- UNITED NATIONS, "United Nations Handbook on Carbon Taxation for developing countries", United Nations, New York 2021.
- WORLD BANK GROUP, "Guía del Impuesto al Carbono - Un manual para creadores de Política - World Bank Group 2017".



UNIVERSIDAD
Blas Pascal



Saber y Saber Hacer

0810 1 22 33 827
www.ubp.edu.ar