

# Periódico Económico Tributario

DIRECTORA HONORARIA: SUSANA CAMILA NAVARRINE

DIRECTOR: ADOLFO ATCHABAHIAN

COORDINADOR: ALEJANDRO N. LÓPEZ

AÑO XXII Nº 542

BUENOS AIRES, ARGENTINA - MARTES 15 DE JULIO DE 2014

RNPI Nº 5074181-ISSN 0327-6120

## El fallo de la Corte Suprema estadounidense, el juez Griesa y los problemas del *default*

■ Si la Argentina persiste en su política actual de sobrevaluación cambiaria, con cepo cambiario e intervencionismo excesivo, el país entraría en una fuerte recesión, con caída de su nivel de vida.

### I. Introducción

La lacónica decisión de la Corte Suprema de los Estados Unidos —“*the petitions for writs a certiorari are denied*”— con la cual desechó la apelación argentina, es un fallo político. Ya en el año 1803, la Corte Suprema estadounidense, en el famoso caso “Marbury versus Madison”, se abstuvo de dictar fallo contra uno u otro contrincante: uno de ellos era el pretendiente a juez, William Marbury, y el otro era el Secretario de Estado, James Madison (5 U.S. 137, 1803). En esa oportunidad, la Corte Suprema puso de relieve su carácter netamente político, al atribuirse la facultad de declarar inconstitucional una ley del Congreso.

Todas las cortes supremas de justicia, en cierto modo, son órganos políticos del Estado. Aunque en la mayoría de los casos suelen expresar sus decisiones con pomposas disquisiciones jurídicas.

Las peticiones de *amicus curiae*, a favor de la Argentina y en contra del fondo buitre denominado MNL Capital LTD, efectuadas por países como Francia, Brasil, México, algunos miembros del Parlamento británico e incluso del FMI, al igual, también, por economistas de gran prestigio internacional, como Ann Krueger y Joseph Stiglitz, fueron insuficientes para contrarrestar el formidable lobby de Paul Singer, el propietario del fondo buitre MNL Capital LTD, esto es, la misma organización que, en su momento, logró embargar nuestra fragata Libertad, mientras se encontraba anclada en el puerto de Tema, en la república africana de Ghana.

A su vez el MNL es controlado por Elliot Management Corporation, un *holding* fundado por Singer, con sede en Nueva Cork, lanzado en 1977 con un millón de dólares de capital y que actualmente tiene activos por U\$S 23 mil millones. Paul Singer es famoso por sus donaciones: por ejemplo, donó 12 millones de dólares para campañas a favor del matrimonio homosexual, influido por su hijo, quien en 2010 se casó con otro hombre.

### Eduardo Conesa

¿Por qué fracasó el lobby a favor de Argentina? A raíz de la derrota electoral del oficialismo, en octubre de 2013, se hizo evidente que para el año 2015 se viene un cambio de gobierno en la Argentina. En consecuencia, las posibilidades de vuelcos importantes en la política económica argentina de largo plazo se hicieron evidentes, pues todos los candidatos de la oposición a ocupar la presidencia de nuestra República parecen más racionales en lo económico que el gobierno argentino actual, por lo menos a los ojos de los mercados de capital.

La Argentina se convirtió en la gran estrella del futuro, en el firmamento económico mundial, debido al *boom* de la soja y, sobre todo, a las segundas reservas mundiales de shale gas, a las cuartas en el mundo de shale oil, todo ello sumado a la firme probabilidad de que la política económica tenga mayor racionalidad en lo futuro.

Por eso, el riesgo país disminuyó de los 1200 puntos básicos, en octubre de 2013, a 800, en abril de 2014. Por eso también las acciones argentinas en Nueva York subieron 50% desde octubre de 2013 a abril de 2014, las de YPF en el 80%, y el Merval 70% en dólares *blue*. Todo auguraba una recuperación de la economía argentina para el año 2015. Pero este anticipo prematuro de la bonanza, podría dar ínfulas al que resulte candidato oficialista en las elecciones presidenciales de octubre de 2015. Esto no es del agrado en el país del norte, donde se recuerda el agravio gratuito que cometió el ex presidente Kirchner contra el presidente de los Estados Unidos de América, George W. Bush, en la cumbre de las Américas del año 2005, en Mar del Plata, al alentar el accionar derogatorio de Hugo Chaves. Tampoco se recuerda con favor el alicata del canciller Héctor Timerman, cuando abriera en Ezeiza, durante el año 2011, equipaje estadounidense secreto, ni el memorándum-acuerdo de Argentina con Irán, en el año 2013.

Por todos esos agravios ocurrió este lacónico fallo de la Corte Suprema. Con posterioridad a ese pronunciamiento, el lunes 16 de junio de 2014, el riesgo país argentino subió 15 puntos básicos, el Merval cayó 10% y el *dó-*

lar *blue* subió casi 10%. Y con ello se tienden a abortar las probabilidades de una recuperación económica anticipatoria para el año 2015.

De tal modo, se vuelven magras las posibilidades electorales del oficialismo, en un año electoral cargado con desocupación y recesión. Entendemos que tal es el verdadero sentido del fallo dictado por la Corte Suprema estadounidense. De no haber sido por la política anti-Estados Unidos de América, por parte de la administración nacional desde el año 2003, es muy probable que la Corte Suprema hubiera abierto el caso y aplicado, por analogía, los principios generales de la ley de bancarrotas de los Estados Unidos, que obliga a los acreedores individuales a someterse a la voluntad de la mayoría de acreedores en los concordatos. Es el mismo principio de nuestra ley de quiebras, donde basta una mayoría de acreedores que sume más del 66% del monto de los créditos, para imponerse a los acreedores minoritarios quirografarios recalcitrantes, como son los fondos buitres.

### II. El prestigio argentino en la primera mitad del siglo XX

En el curso de la primera mitad del siglo XX, nuestro país se ganó un prestigio internacional extraordinario. Su fama de país serio y responsable era proverbial en materia de deuda externa e inversiones extranjeras. Ya en 1902 el ministro de Relaciones Exteriores de la República Argentina, durante la presidencia del General Roca, el doctor Luis María Drago, se consagró al lanzar la “Doctrina Drago”, aceptada luego en el derecho internacional público universal: ella establecía el principio del no uso de la fuerza para el cobro compulsivo de las deudas públicas de un Estado. En aquel entonces, Drago argumentó en defensa de Venezuela, país jaqueado y amenazado por las marinas de guerra de varios países europeos, cuyos bonistas pretendían apoderarse de las rentas del Estado venezolano para cobrarse directamente de ellas.

También en aquellos tiempos nuestro país alcanzó grande prestigio internacional con la “Doctrina Calvo”, por la cual los inversores

extranjeros debían litigar ante los tribunales del país receptor, y no recurrir a presiones diplomáticas. Esta doctrina fue el fundamento de numerosas cláusulas incorporadas a las constituciones de repúblicas hermanas latinoamericanas. Así se puede apreciar que el ascendiente de nuestro país no estaba particularmente ligado a la defensa de los poderosos del *statu quo* financiero internacional de entonces, sino por la defensa irrestricta de la justicia y el derecho internacional. Es todavía es más importante que, en el decenio de los años 30, cuando Inglaterra, Francia, Alemania, Brasil, Chile, México y todos los países del orbe cayeron en *default* frente al gran acreedor, los Estados Unidos de América, un solo país honró puntualmente las obligaciones por su deuda externa: la República Argentina.

### III. El error de los canjes de deuda de los años 2005 y 2010, con quitas del 65%

En el año 2005, durante la presidencia del doctor Néstor Kirchner, nuestro país canjeó bonos viejos por un total de 82 mil millones de dólares, al entregar nuevos bonos con una quita enorme: el 65%. Los viejos bonos de deuda habían sido emitidos por los gobiernos de Menem y De la Rúa. Sin embargo, este arreglo no resultó a la larga tan conveniente como parecía. Efectivamente: para suavizar el tamaño exagerado de la quita, nuestro gobierno tuvo que compensar a los acreedores con los llamados bonos-PBI, para el caso en que el crecimiento anual del PBI de nuestro país superara el 3,25%. Como la economía del país, ciertamente, creció a mayores tasas que ese porcentaje, hubo que hacer pagos enormes a los acreedores, con lo cual se borró gran parte del beneficio de la mencionada quita. Otro tanto ocurrió con el canje llevado a cabo en el año 2010 por el ex ministro Amado Boudou, luego vicepresidente de la República. Este canje fue por 18 mil millones de dólares.

Entre ambos canjes —el del año 2005 y el del año 2010—, se consiguió renovar el 93% del total de la deuda. Pero el gran problema fue que el excesivo tamaño de la quita, equivalente al 65%, indujo al 7% restante de bonistas a vender sus bonos a precio vil, o a no aceptar ninguno de los dos canjes de deuda, ni el de 2005 como tampoco el de 2010. Estos fueron los llamados *holdout*. Fue así que apa-

CONTINÚA EN LA PÁGINA 2

### DOCTRINAS

El fallo de la Corte Suprema estadounidense, el juez Griesa y los problemas del *default*

Eduardo Conesa ..... 1

Congreso, presupuesto y Club de París

Héctor L. Giuliano ..... 2

El criterio de lo devengado: evolución de la normativa y jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia

Julián A. Martín ..... 4

Acción de inconstitucionalidad ante el Tribunal Superior de Justicia: el fundamento suficiente es requisito de procedencia

Silvina E. Coronello ..... 7

El monto mínimo en el delito de evasión fiscal

Robertino D. Lopetegui ..... 8

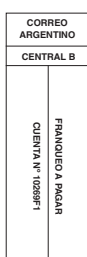
RESEÑA JURISPRUDENCIAL ..... 10

NOVEDADES PROFESIONALES ..... 11

### PANORAMA IMPOSITIVO

Exclusión de monotributistas: nuevo procedimiento para disponerla

Por Gastón Vidal Quera ..... 12



## VIENE DE TAPA

recieron los *fondos buitres*: compraron esos bonos no canjeados a precio vil: por ejemplo, al 10% de su valor nominal, para luego hacer juicio con la pretensión de cobrar el 100%.

Tal es el caso del MNL Capital LTD: compró bonos por 48 millones de dólares e intenta cobrar 830 millones, es decir, hacer una ganancia de 1600%, según explicaron la presidenta Cristina Kirchner y el ministro Axel Kicillof.

#### IV. La quita se debió hacer sólo por vía de los plazos y de la tasa de interés

Los canjes de los años 2005 y 2010 se debieron hacer mediante el canje por otros bonos sin quita, es decir, mediante el pago del 100% de los bonos anteriores, pero a 30 años y con tasas de interés del 1%, o del 2% anual. Desde el punto de vista financiero, la quita hubiera sido equivalente al 65%, pues el valor presente de los nuevos bonos debió haber sido del 35% o del 40%. Pero desde el punto de vista legal formal, la Argentina hubiera aparecido como si pagara el 100%. En tal caso no habría habido holds-out, o los jueces estadounidenses habrían rechazado sus demandas ante un Estado honorable, que se esfuerza por cumplir y que ofrece pagar el 100%. Además, está el inconveniente de la jurisprudencia de la Corte Suprema del caso *Weltover* (1), en donde ella afirmó que cuando el Estado argentino actúa como persona de derecho privado, con la intermediación de bancos de inversión, como cualquier empresa privada, y establece lugar de pago en los Estados Unidos de América, pierde su inmunidad soberana. En consecuencia, en los canjes de 2005 y 2010, la Argentina debió haber actuado como Estado soberano.

Nuestra Constitución establece —en su art. 75, inc. 6— que corresponde al Congreso arreglar el pago de la deuda exterior e interior de la Nación. El cumplimiento estricto del mandato constitucional exigía que la propuesta a los *holdout* debía provenir de una ley del Congreso que ofreciera pagar el 100%, pero a 30 años de plazo, con el 2% de interés anual. En la misma ley deberían haber esta-

do detalladas las condiciones de pago de los nuevos bonos, con toda la minuciosidad de un contrato de empréstito público de adhesión. Los bonos viejos se debieron canjear por los nuevos en el mostrador del Banco de la Nación Argentina, sin intermediarios. En los nuevos bonos y en la ley del Congreso se debió haber establecido la jurisdicción indeclinable de la justicia federal argentina, como lo ordena imperativamente el art. 116 de nuestra Carta Magna, violado impunemente por todos los gobiernos desde 1983 a la fecha.

Esa conducta hubiera significado para nuestro país el punto final al problema de su inútil deuda externa. Los jueces estadounidenses hubieran cerrado los pleitos, al existir una propuesta digna de un Estado soberano, que actúa directamente como tal y no como persona de derecho privado, que, además, ofrece pagar el 100% de sus deudas. Hubiera regido entonces plenamente el derecho internacional público, es decir, el principio de *par in parem, non habet imperium*: la verdadera igualdad jurídica de los Estados.

#### V. Qué hacer frente al default creado por Griesa y por la Corte Suprema estadounidense

Opinamos que la última estrategia planteada por la presidenta y por su ministro de Economía —hacer todos los esfuerzos necesarios para tratar de pagar religiosamente a los bonistas que entraron en los canjes— está en la dirección correcta. Se debe manifestar claramente la voluntad de pago: si no se puede, por culpa de los embargos de Griesa, el responsable del *default* será el juez y no el gobierno argentino, que debe actuar siempre de buena fe. Con respecto a los pagos a los *fondos buitres* por 1330 millones de dólares y a los *holdouts* que todavía no hicieron juicio por los restantes 15.000 millones de dólares, se debería hacer una oferta dirigida a los bonistas rebeldes, por intermedio de Griesa, de pagar el 100%, pero con nuevos bonos a 20 años, con tasa de interés razonable.

Los cálculos se deben hacer de manera tal que exista equiparación entre los valores que reciben los bonistas que entraron en los canjes —incluidos los beneficios de los bonos PBI—, con los pretendidos por los *holdouts*.

La negociación final la debería hacer una comisión bicameral del Congreso, sobre la base de un contrato de adhesión integrante de la ley respectiva. Todo ello en la inteligencia de que el Estado argentino actúa como poder público, y no como persona de derecho privado. Es lo consagrado por los arts. 75, inc. 6, y 116 de la Constitución nacional. Estas dos cláusulas constitucionales vigentes transcriben literalmente iguales textos a los de nuestra gloriosa Carta Magna de 1853-60.

#### VI. ¿Y qué pasa si los fondos buitres, o el juez Griesa, rechazan la propuesta argentina de pago del 100%, a largo plazo y con tasa de interés razonable?

En ese caso, si la Argentina persiste en su política actual de sobrevaluación cambiaria, con cepo cambiario e intervencionismo excesivo, el país entraría en una fuerte recesión, con caída de su nivel de vida, pues el actual modelo económico aplicado por las autoridades nacionales necesita imperiosamente del endeudamiento externo, y éste sería imposible dentro de esas reglas de juego. Pero no debemos perder la calma, ni desesperar.

Con otro modelo distinto, de apertura económica, la recesión y el desempleo se pueden superar fácilmente. Ante todo, se debe tener en claro que el endeudamiento externo no es necesario para crecer. China crece actualmente al 10% anual y es acreedora de Estados Unidos de América por varios trillones de dólares. Lo que sí es muy conveniente, para el desarrollo económico, es la inversión extranjera directa en la industria manufacturera, como lo demuestra el caso de la misma China, porque esa variante de capital externo trae consigo aportes de tecnología y tiene la virtud de no sobrevaluar la moneda del país.

Sin embargo, la inversión extranjera directa masiva necesita imperiosamente eliminar el cepo cambiario y los controles de cambios, como factores de fundamental importancia para el futuro de nuestro país, porque necesitamos fuertes inversiones extranjeras directas para explotar el yacimiento de *shale gas* y *shale oil* de Vaca Muerta. En otras palabras, para crecer, la Argentina necesita una política de apertura al exterior, de libertad económica, con tipo de cambio competitivo y superávit fiscal.

Los casos de Alemania, Japón y Taiwán son ejemplos de países que han crecido en sus economías sobre esas bases, con expansión de sus exportaciones, y sin generar deuda ex-

terna. Es falsa la tesis pregonada por muchos economistas que actuaron en los años noventa del siglo XX y reaparecen ahora en los medios, una y otra vez, al sostener que contraer deuda externa es la base del crecimiento, y que sin ella perecemos.

En el lapso de los años 2002 a 2006 tuvimos el ejemplo patente de nuestro país: creció velozmente a la tasa del 8.9% anual, sobre la base de sus exportaciones, tipo de cambio competitivo, y creación abundante de empleo, muy a pesar del default en su deuda externa. Un país serio puede recurrir al endeudamiento, pero debe ser selectivo, solamente para algunos proyectos estratégicos y preferentemente con organismos internacionales, como el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo.

Recordemos cómo el endeudamiento masivo de 1991-2001 generó una sobrevaluación cambiaria que fue suicida para las exportaciones, originó un mar de desempleo y hundió a nuestro país en el subdesarrollo. No debemos hacer caso a los numerosos gurúes de la deuda externa, ni dejarnos llevar por sus cantos de sirena.

El endeudamiento externo masivo es precisamente la causa del problema que ahora enfrenta nuestro país con los *fondos buitres*. En todo caso, antes que favorecer el endeudamiento externo, se debe favorecer el regreso de parte del capital argentino privado fugado al exterior. Esas sumas llegan a 200 mil millones de dólares. Y en los últimos siete años se han fugado de la Argentina 90 mil millones de dólares. Para evitar la fuga de capitales existe una institución que se ha probado muy eficaz en Chile, la “unidad de fomento”: significa que si un ahorrista se quiere proteger contra la inflación, simplemente debe colocar su dinero en depósitos a plazo fijo, en pesos, en un banco a más de tres meses, y éste queda automáticamente indexado con el índice del costo de vida que, honesta y técnicamente, elabora todos los meses el Banco Central de Chile.

En síntesis, Argentina debe negociar, y hacer todos los esfuerzos para pagar. Pero debe hacerlo con dignidad, dentro de las normas claramente marcadas por la Constitución nacional. No debe agachar su cerviz ante Paul Singer y los *fondos buitres*, pero para ello, como contrapartida, debe tener una política racional, de apertura económica, sin cepo cambiario, y con aliento a la generación de divisas por vía de las exportaciones. ■

## NOTAS

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)  
(1) Supreme Court of the United States, 91-763, Republic of Argentina and Banco Central de la República

Argentina, “Petitioners vs Weltover Inc.”, fallo del 12 de junio de 1992.

# Congreso, presupuesto y Club de París

Con el presente trabajo damos continuidad al publicado en el Periódico Económico Tributario 541, con el título “*Deuda y nuevo arreglo con el Club de París*”. Los términos exactos sobre este último acuerdo aún no han adquirido estado público, ni está clara la naturaleza y alcances de nuevos compromisos, los cuales abarcan reconocimientos de pagos atrasados y contracción de nuevas deudas.

En términos estrictos, la administración habría firmado un acuerdo sobre materia secreta con la Secretaría del Club, que conllevaría obligaciones acerca de las cuales no existe información conocida:

a) no se tiene información sobre todas y cada una de las operaciones que dieron origen a las obligaciones renegociadas;

## Héctor L. Giuliano

b) no se sabe el origen ni la evolución de tales acreencias, cuyo total se ha incrementado unas cinco veces desde el default de 2001;

c) no se conoce cuál ha sido el criterio seguido para la inclusión de nuevas deudas con entidades privadas y/u otras deudas bilaterales, incorporadas a la negociación;

d) no se conoce el estado de las acreencias renegociadas, desde el punto de vista de su situación legal, habida cuenta que gran parte de ellas son objeto de investigación por la justicia argentina;

e) no se tiene información acerca de la capacidad de repago de las nuevas obligaciones asumidas ni de los dictámenes previos que habiliten la firma del acuerdo en sus aspectos específicamente financieros y legales (1).

En suma, no se tienen detalles elementales de las obligaciones contraídas por este nuevo acuerdo con el Club de París, su contenido y alcance, las evaluaciones preliminares que avalen, o no, la capacidad de repago de esos compromisos (2), ni de la validez de las acreencias así negociadas (3).

A este conjunto de falencias cabe además agregar un aspecto de procedimiento

institucional —tanto o más grave aún—, en cuanto se soslaya la aprobación por el Congreso Nacional, para este acuerdo, que es un tratado, con el Club de París.

El art. 75, inc. 22, de la Constitución nacional establece que corresponde al Congreso aprobar o desechar tratados concluidos con otras naciones y con organizaciones internacionales.

En el caso del Club de París —como es sabido— existe una particularidad muy especial: el Club no es una entidad formal, sino una secretaría de coordinación de países acreedores. No reviste la condición de organismo financiero internacional, por lo que los compromisos asumidos con su intervención deben ser instrumentados mediante convenios bilaterales suscriptos en-

tre el país deudor y cada uno de los estados acreedores (en este caso, 16 sobre los 19 países miembros).

Lo firmado ahora sería algo así como un memorando que compromete tales nuevos acuerdos binacionales a ser firmados entre las partes respectivas; y esos convenios —como todo contrato entre Estados— son tratados.

### El art. 75, inc. 22, de la Constitución nacional establece que corresponde al Congreso aprobar o desechar tratados concluidos con otras naciones y con organizaciones internacionales

El gobierno debe publicitar y precisar, entonces, el sentido del acuerdo firmado, el contenido completo de las operaciones abarcadas por él —tanto en su origen como en su evolución— y demostrar la capacidad de repago, para someterlo a su tratamiento por el Congreso.

La escasa información oficial disponible hasta el momento —sólo manifestaciones verbales, conferencias de prensa y/o breves comunicados— no cubre los requerimientos de datos y de transparencia sobre las negociaciones secretas llevadas a cabo ante el Club de París; además, prefigura el problema que el Poder Ejecutivo no someta dichos tratados a la aprobación del Congreso, tal como constitucionalmente corresponde.

Así, este acuerdo con el Club de París conlleva tres irregularidades básicas:

1) está pactado en secreto y sin información de respaldo sobre el origen y evolución de las acreencias reconocidas por el gobierno en su allanamiento a las exigencias del Club;

2) la administración no ha demostrado la capacidad de repago de las nuevas obligaciones que asume (4), tanto respecto de las deudas con los países miembros del Club de París, como en relación con la nueva deuda pública en general prevista en el presupuesto para el ejercicio del año 2014 (5);

3) este arreglo con el Club de París es un tratado —o, más precisamente, un conjun-

to de tratados— y, como tal, su aprobación debe ser discutida por el Congreso.

### Las proyecciones macroeconómicas y el programa monetario del año 2014 han quedado sustancialmente alterados con las medidas de emergencia tomadas por la administración a partir de enero de 2014

Soslayar estos criterios expone los acuerdos firmados a su nulidad absoluta y deja sujetos a los funcionarios firmantes a sus responsabilidades personales en la violación de los deberes públicos.

Asimismo, expone a la clase política con representación parlamentaria, por su complicidad en este nuevo capítulo del sistema de deuda perpetua que sufre la República Argentina. ■

### BREVES INTERNACIONALES

#### BNP podría ser sancionado a no procesar algunos pagos en dólares

El banco BNP Paribas podría recibir una sanción que le impida convertir divisas extranjeras a dólares a nombre de sus clientes en algunos negocios hasta por un año, según fuentes con conocimiento del tema, un duro castigo contra el banco francés acusado de violar reiteradamente las leyes de Estados Unidos.

El Departamento de Servicios Financieros del Estado de Nueva York, liderado por Benjamin Lawsky, está cerca de un acuerdo con Paribas sobre la prohibición a la conversión de monedas, conocida como operaciones de liquidación y compensación de dólares, dijeron las fuentes.

Fuente: REUTERS

#### La confianza económica en la eurozona cae inesperadamente en junio

El índice de confianza económica de la Comisión Europea (ESI, por sus siglas en inglés) para los 18 países que comparten el euro cayó a 102,0 desde una cifra revisada de 102,6 en mayo. Los economistas consultados en un sondeo de Reuters esperaban una subida a 103,0.

El declive se desvió sobre todo al descenso del optimismo en la industria y en la construcción, así como entre los consumidores.

Fuente: REUTERS

#### Piden el procesamiento de la infanta Cristina

La hermana del Rey usó dinero negro y de raíz ilícita, según el auto de imputación. Blanqueó fondos de Aizoon que escapaban del control fiscal, para fines personales, ajenos al funcionamiento de la empresa.

La infanta se habría beneficiado del traspaso de fondos de negocios merced a un abuso de su posición. En el auto, donde se mantiene la causa contra otras 15 personas, entre ellas Urdangarin y 10 ex altos cargos públicos, el juez aporta numerosos detalles de facturas para explicar cómo pagaba Aizoon gastos familiares que nada tenían que ver con las actividades de la empresa, desde la tarjeta Visa de la infanta hasta su servicio doméstico.

Fuente: EL PAIS

#### Argentina y el Vaticano firman un convenio de cooperación

La Unidad de Información Financiera (UIF), representada por su titular José Sbattella, firmó hoy un convenio de cooperación con la Autoridad de Información Financiera (AIF) del Vaticano, representada por su director, René Bruehlhart.

El Protocolo de Acuerdo fue firmado en el Palacio de San Carlos y formaliza la cooperación bilateral entre la Argentina y la Santa Sede, permitiendo el intercambio de informaciones financieras entre las autoridades con el fin de contrastar a nivel internacional el reciclado de dinero y la financiación del terrorismo.

Fuente: REUTERS

### NOTAS

#### Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(1) El presupuesto para el ejercicio del año 2014 (ley 26.895) ha quedado sustancialmente distorsionado, en enero del mismo año debido al cambio de los supuestos macroeconómicos del ejercicio por parte de la administración (crecimiento del 6.2 % del PBI; tipo de cambio 6.33 \$ por cada dólar estadounidense; inflación minorista 9.9 % [IPC], y mayorista 14.0 % [IPM]); además, estos dos últimos índices, anteriores a la modificación dispuesta por el INDEC, desde comienzos del corriente año con la aparición del IPC nacional (IPC NU). El Poder Ejecutivo no ha enviado todavía al Congreso el pertinente proyecto de modificación de la ley 26.895, ni la oposición parlamentaria parece estar muy preocupada en reclamárselo; todo ello hace que las finanzas del Estado argentino estén a merced de la discrecionalidad absoluta del gobierno. En este contexto, el cuadro presupuestario del endeudamiento público es gravísimo dada la tendencia de autorizar la contracción de obligaciones que no tienen capacidad de pago demostrada: a) el cuadro de resultado financiero prevé un endeudamiento público por 360.700 millones de pesos, equivalentes a 57.000 millones de dólares, al tipo de cambio 6.33 \$ por dólar; b) las amortizaciones de deuda para el presente ejercicio suman 280.400 millones de pesos (44.300 millones de dólares); el aumento neto del stock de la deuda, previsto para el ejercicio, alcanza a 12.700 millones de dólares; c) el art. 49 de la ley 26.895 autoriza para realizar operaciones de crédito público por 225.200 millones de pesos, equivalentes a 35.600 millones de dólares al tipo de cambio 6.33 \$ por dólar; y que se entienden están subsumidos en el punto a); d) el art. 50 de la ley citada en c), contempla pagar deuda externa a acreedores privados por 9.855 millones de dólares, con reservas internacionales del Banco Central de la República Argentina; e) los arts. 51 y 52 autorizan contraer deudas a corto plazo —un año, renovables—, por medio de letras de Tesorería, por valor de 37.000 millones de pesos (equivalentes a 5.900 millones de dólares); f) el art. 53 autoriza operaciones de crédito público adicionales a lo dispuesto por el art. 49 por 34.085 millones de dólares, destinados a una serie de proyectos de obras públicas e infraestructura; g) el art. 55 agrega a este endeudamiento los compromisos que exceden el corriente ejercicio: 13.800 millones de dólares en 2015; 11.300 millones de dólares en 2016; y 7.000 millones de dólares en los años siguientes. Ello hace un total de 32.100 millones de dólares; h) todo cuanto hasta aquí expusimos significa que la ley 26.895 autoriza contraer nueva deuda por un total — en pesos y en dólares— de 117.600 millones de dólares, resul-

tantes de sumar: (35.600 + 9.900 + 5.900 + 34.100 + 32.100); i) a ello debe añadir la autorización al Poder Ejecutivo para emitir avales y garantías por 37.580 millones de dólares más —según los arts. 60 y 61—, que lo transforman responsable de última instancia por las deudas del sector público. Este cúmulo de nuevas deudas está autorizado por una ley de presupuesto que ya ha quedado totalmente desactualizada —desde el inicio mismo del ejercicio—, y en función del cual el Poder Ejecutivo usufructuaría aún el supuesto derecho de decidir unilateralmente contraer nuevas deudas del Estado, que no se podrían pagar.

(2) Por ejemplo: el art. 61 de la ley 24.156, de administración financiera del Estado, establece que cuando las operaciones de crédito público originan la constitución de deuda pública externa, antes de formalizar el acto respectivo y cualquiera sea el ente del sector público emisor o contratante, debe emitir opinión el BCRA sobre el impacto de la operación en la balanza de pagos. El reglamento de la ley 24.156 (decreto 1344/07), en su art. 61, primer párrafo, requiere que esa opinión del BCRA “deberá ser emitida una vez promulgada la Ley de Presupuesto del año respectivo y se referirá a la totalidad de las operaciones en las que se autoriza a la Administración Central de conformidad con el artículo 60 de la ley, y que se encuentran contempladas en la Ley de Presupuesto del ejercicio fiscal de que se trate, en los términos, a los fines y por hasta las sumas estipuladas en esta última”. El art. 61, segundo párrafo, de tal reglamento agrega: “Para realizar dicha opinión podrá utilizar las proyecciones implícitas en la Ley de Presupuesto del año respectivo así como sobre la base del análisis del programa monetario que se realice en oportunidad de enviar al Honorable Congreso de la Nación el proyecto de ley de presupuesto de cada año”. Como es notorio, las proyecciones macroeconómicas y el programa monetario del año 2014 han quedado sustancialmente alterados con las medidas de emergencia tomadas por la administración a partir de enero de este año.

(3) Es el caso de la opinión y/o dictámenes de la Secretaría Legal/Administrativa del Ministerio de Economía y de la Procuración General de la Nación, habida cuenta que las obligaciones con el Club de París se arraigan desde hace varias décadas, que son investigadas por la justicia —causas Olmos I y II, Megacanje 2001 y Olmos Gaona-Marcos— y que arrastran irregularidades administrativas, financieras y legales.

(4) El análisis de la capacidad de repago excede los términos dentro del presente artículo pero, a título explicativo, cabe observar: a) la deuda pública de la

Argentina se ha contraído históricamente, y se sigue contrayendo, sin demostración de la capacidad de repago; ello significa que las obligaciones respectivas quedan inexorablemente condenadas a ser refinanciadas a su vencimiento, esto es, canceladas con nuevas deudas; así, el mecanismo de contraer deudas sin demostrar la solvencia pertinente del Estado, equivale a contraer deuda perpetua; b) el Congreso de la Nación, cuando aprueba las leyes anuales de presupuesto, soslaya sistemáticamente esta cuestión de la capacidad de pago de la deuda; c) la delegación de facultades del Congreso al Poder Ejecutivo, permitida por la citada ley 24.156, sería inconstitucional, pues le delega las reestructuraciones de deuda en forma irrestricta. El art. 65 de la ley 24.156 —sustituido por el art. 58 de la ley 26.337— dispone en su primer párrafo que el Poder Ejecutivo nacional “podrá realizar operaciones de crédito público para reestructurar la deuda pública ... mediante su consolidación, conversión o renegociación, en la medida que ello implique un mejoramiento de los montos, plazos y/o intereses de las operaciones originales”. La redacción equívoca de esa norma implica una indebida, discrecional e ilimitada delegación de facultades a los gobiernos de turno, para que pacten cualquier cosa en materia de deuda porque —por lógica elemental de matemática financiera— siempre será posible cubrir el requisito de mejorar una de estas condiciones, a costa de empeorar las otras dos. Llevado ese razonamiento a un extremo, si el Ejecutivo aceptara pagar una tasa del 100% anual, a cambio de diferir un día el plazo de vencimiento de las obligaciones reestructuradas, según esa redacción de la ley, sería válido, pese a que constituiría un despropósito. Paradójicamente, no obstante la confusa redacción e importancia de ese artículo, él no tiene reglamento en el mencionado decreto 1344/07.

(5) Según el art. 60 de la ley 24.156 no se pueden formalizar operaciones de crédito público que no estén contempladas en la ley de presupuesto general del año respectivo, o en una ley específica. La ley 26.895 no hace referencia alguna al Poder Ejecutivo, para autorizarlo a arreglar por su cuenta lo relativo a las deudas con el Club de París. El párrafo final de tal art. 60 exceptúa del cumplimiento de sus disposiciones sólo “a las operaciones de crédito público que formalice el Poder Ejecutivo con los organismos financieros internacionales de los que la Nación forme parte”, pero —conforme ha sido explicado— el Club de París no reviste la condición de organismo de resaca índole, pues se trata sólo de una secretaría de coordinación entre los países miembros y los estados deudores.

# El criterio de lo devengado: evolución de la normativa y jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia

## I. Análisis de las normas contables

1. La ley 19.550, de sociedades comerciales, ordena —art. 63, inc. 1, acápite g)— que el balance general, en el activo, suministrará información sobre los gastos y cargas que se devenguen en futuros ejercicios, o se afecten a éstos; además, para este último caso, prevé la deducción de “*las amortizaciones acumuladas que correspondan*”.

2. La norma profesional anterior a la actualmente vigente, la resolución técnica 10 —emanada de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias económicas— expresaba en su sección B, relativo a “Normas Contables”, punto B. 2. 6., sobre *Reconocimiento de variaciones patrimoniales*: “... los costos y las pérdidas deben reconocerse contablemente en el período

en que se hayan producido los hechos sustanciales que las generaron”.

Cabe destacar el concepto “*hechos sustanciales que las generaron*”, pues si tales hechos ocurren en períodos futuros, ese gasto debe considerarse como una pérdida cuando tales hechos ocurran, y esta es la justificación para su diferimiento considerándolo como un activo intangible mientras tanto.

La misma norma menciona que, en cuanto a la imputación de costos a períodos, ésta seguirá las siguientes reglas:

Julián A. Martín

a) si el costo se relaciona con un ingreso determinado, debe ser cargado al resultado del mismo período al que se imputa el ingreso;

b) si el costo no puede ser vinculado con un ingreso determinado pero si con un período, debe ser cargado al resultado de ese período;

c) si no se da ninguna de las dos situaciones anteriores, el costo debe ser cargado al resultado en forma inmediata.

3. El concepto de asignar las pérdidas al ejercicio que “*le competen*” es una expresión que se viene utilizando en nuestro país, desde la creación de los “*Principios de contabilidad generalmente aceptados*”, reconocidos públicamente, a partir de la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad (Mar del Plata, 1965), en donde se definió el principio de lo devengado al expresar: “*Las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio, sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado*”.

4. La actual resolución técnica 18, en su punto 2.2. correspondiente a las normas generales, al referirse al criterio del devengamiento, establece: “*Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeron los ingresos y egresos de fondos relacionados*”.

Podemos concluir que, desde el año 1965, pensamos en gastos “*que ocurren*”, “*le competen*”, “*le corresponden*”, a un ejercicio. Estos conceptos, evidentemente, dan lugar a subjetividades en el momento de decidir si, determinada partida, debe afectar los resultados de un ejercicio, o se debe diferir (al considerarla como un activo), hasta un momento futuro en que se pondrá como pérdida.

5. Enrique Fowler Newton —en “*Contabilidad superior*”, tomo I, pág. 34)— afirma: “*Las variaciones patrimoniales deben contabilizarse en los períodos en que se generan, sin entrar a considerar si han afectado los fondos del ente (concepto de devengamiento). Para aplicar esta idea debe definirse el período al cual corresponde o compete cada resultado, y para esto debe identificarse cuál es su hecho generador*”.

6. La resolución técnica 17, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, representa el marco conceptual de todas las normas contables profesionales.

Esta resolución contiene una serie de definiciones que nos serán útiles para obtener conclusiones. En su segunda parte, punto 4.1.1, define: “*Un ente tiene un activo, cuando debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien... (con valor de uso para el ente)*”

Entendemos que un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos, o sea, tiene aptitud para generar un flujo positivo de efectivo. *De no cumplirse este requisito no existe un activo para el ente.*

Por lo tanto, un gasto activado —como el resto de los activos— debe tener como fundamento, para

su existencia como tal, que en el futuro va a generar al ente un flujo positivo de efectivo por su existencia.

La norma explica también: “*La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo, o sus equivalentes, debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad...*”.

Si el gasto implica que podamos justificar con alto grado de probabilidad que generará ingresos en el futuro, entonces estamos en presencia de un gasto diferido, y lo expondremos como activo intangible.

7. Fowler Newton, en la página 633 de la obra citada, dice: “*Los costos vinculados con ingresos futuros constituyen activos*”.

En esa situación se encuentran:

a) los llamados costos preoperativos, que son incurridos antes de la puesta en marcha de una empresa, o de un segmento de ella, incluidos los costos de organización o establecimiento;

b) los de desarrollo de sistemas administrativos utilizables durante varios períodos;

c) los de lanzamiento de campañas publicitarias de nuevos productos, siempre que ellas tengan capacidad para generar ventas.

En cambio, no se genera un activo por el incurrimento de costos cuya vinculación con ingresos futuros no se pueda demostrar.

## II. Análisis de las normas tributarias

### 1. Disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias.

El art. 18 de esta ley define que el año fiscal comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre, y los contribuyentes deben imputar sus ganancias al año fiscal de la siguiente forma:

a) Las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras, o como socios de ellas, se imputan al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente.

b) Las ganancias indicadas en el art. 49 de la ley se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado.

c) Cuando no se contabilicen las operaciones, el ejercicio coincidirá con el año fiscal, salvo otras disposiciones de la Dirección General Impositiva, la cual queda facultada para fijar fechas de cierre del ejercicio, en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales.

La misma norma afirma que se consideran ganancias del ejercicio *las devengadas en él*, y que las disposiciones aplicables a los criterios de imputación de las ganancias se deben emplear *correlativamente para la deducción de los gastos, salvo disposición en contrario.*

Raimondi y Atchabahian sostienen: “*...las ganancias no se producen únicamente por causa de una prestación hacia terceros, generadora del derecho a una contraprestación, sino también, a veces, por hechos de la naturaleza, por mera tenencia de bienes, por causas económicas, u otras del contexto. Y estos hechos pueden dar lugar tanto a ganancias como a pérdidas. Por consiguiente, puede*

THOMSON REUTERS  
LA LEY

## ANTICÍPESE AL GRAN CAMBIO EN EL ORDENAMIENTO DE LAS NORMAS NACIONALES

## DIGESTO JURÍDICO ARGENTINO

EDICIÓN SUPERVISADA POR  
LUIS F. P. LEIVA FERNÁNDEZ

DISPONIBLE:  
Versión eBook  
eBook + 6 tomos • Encuadernación de lujo

- Toda la normativa consolidada en una sola obra
- Acceso rápido a las normas a través de índices especiales

Adquiérala llamando al 0810-222-5253, en su sucursal más cercana o ingresando en [www.laley.com.ar](http://www.laley.com.ar)

THOMSON REUTERS

Síganos en [f](https://www.facebook.com/ThomsonReutersLaLey) ThomsonReutersLaLey • [t](https://twitter.com/TRLaLey) @TRLaLey • [in](https://www.linkedin.com/company/thomson-reuters-laley) ThomsonReutersLatam • [g](https://www.google.com/+LaleyArgentina) Google.com/+LaleyArgentina

haber devengo de una ganancia o de una pérdida, y no existir aún derecho alguno a su percepción o a su cómputo...”(1).

Enrique J. Reig entiende que la determinación del importe exacto del ingreso o gasto, o la fijación de un término preciso para el pago, son irrelevantes, siempre que se hayan producido, en el respectivo período, los hechos sustanciales inherentes a la existencia misma del derecho a percibir el ingreso, o a ser requerido el pago de un gasto. En consecuencia, afirma Reig, el concepto del devengado requiere:

- a) que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto;
- b) que el derecho al ingreso, o compromiso de gasto, no esté sujeto a condición, de manera que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.

Adicionalmente, destaca el autor que no se requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado (2).

El fisco, en dictamen 42/2002 (DAT), concluyó que para considerar una renta devengada, su perfeccionamiento no se debe encontrar supeditado a condición alguna que pueda transformarla en inexistente.

### 2. Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en autos “Industrias Plásticas D’Accord S.R.L.”

En la causa “Industrias Plásticas D’Accord S.R.L.”, la sala A de este Tribunal se pronunció el 17 de diciembre de 1997, al impugnar determinados cargos al balance impositivo por cuanto éstos no habían sido reconocidos en la contabilidad de la empresa. Al respecto, afirma la sentencia: “Los balances en forma comercial son los que surgen de la contabilidad llevada por la sociedad, que cumplan con los requisitos esenciales impuestos por el Código de Comercio y cuyos asientos estén respaldados por la documentación probatoria correspondiente y, para las liquidaciones impositivas, debe partirse del resultado del balance comercial. No se puede optar en los balances impositivos por un método distinto del seguido en la contabilidad, no cabiendo admitir la existencia de autonomía entre los balances fiscal y comercial, por cuanto la pauta reglamentaria alude al resultado neto del ejercicio comercial...”. Esa decisión jurisprudencial fue confirmada por la sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal el 6 de julio de 2000.

Más tarde, este precedente fue acompañado por otros, y se convirtió en el referente del criterio de identificación de los balances fiscales y contables. Esa sentencia rechazó un planteo del contribuyente, al sostener —como lo dice el texto de la decisión—: “no se puede optar en los balances impositivos por un método distinto del seguido en la contabilidad, no cabiendo admitir la existencia de autonomía entre los balances fiscal y comercial, por cuanto la pauta reglamentaria alude al resultado neto del ejercicio comercial al que se le adicionarán y deducirán ajustes impositivos”.

Agrega la decisión jurisprudencial: “Las divergencias entre los balances comercial e impositivo sólo resultan admisibles cuando en forma taxativa la ley y su reglamentación dispongan tratamientos alternativos de excepción” (por ejemplo, normas específicas de valuación para rubros patrimoniales, o de incidencia de cargos a resultados).

Desde entonces, nuestra práctica, a partir de la jurisprudencia citada, tuvo presente que, en tanto no mediara específica norma impositiva que regule el reconocimiento del devengado para un concepto, se advertía prudente observar identidad temporal en su reconocimiento contable e impositivo.

### 3. La imputación de los gastos e ingresos sujetos a condición

Sobre este particular, la sala A del Tribunal Fiscal de la Nación razonó en los autos “Eco Habitat S.A.”, el 29 de abril de 2004, donde dijo: en atención al principio de anualidad que informa la economía del impuesto a las ganancias, a los efectos de cuantificar su base imponible y al tratarse de rentas de la tercera categoría, en cada período fiscal se deben computar los ingresos y los gastos reales que estrictamente correspondan a cada año, conforme al concepto de lo devengado y con prescindencia del ejercicio en que se contabilizaron.

La sentencia citada en el párrafo anterior agrega que el concepto de lo devengado implica que los resultados (ingresos y gastos) se deben computar en el impuesto a las ganancias cuando la operación que los origina queda perfeccionada, habida cuenta que se tenga presente la legislación o las prácticas comerciales y la ponderación fundada de los riesgos inherentes. De tal forma, los gastos se devengan cuando, sin condición alguna, existe una obligación de pago cierto y determinado. Por tanto, las meras expectativas de deudas impagas se considerarán pérdidas recién en el caso de concretarse, pues en ese momento se genera la obligación respectiva.

### 4. Fallo de la Corte Suprema de Justicia

La sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa “Compañía Tucumana de Refrescos S.A.”, el 12 de diciembre de 2004, dio muestras de haber cambiado su posición al respecto, al considerar que el tratamiento fiscal para la deducción de un gasto es independiente del tratamiento contable que se le otorgue, ya que si bien el balance comercial anual debe ser tomado como punto de partida para la determinación del balance impositivo, al primero deberán hacerse los ajustes de los criterios contables que se hayan usado y que no sean aceptados para el balance impositivo, de modo tal que se pueda determinar fehacientemente el resultado sujeto a impuesto.

Consultado el fisco sobre ese tema —durante la reunión del Grupo de Enlace AFIP— Consejo, según acta del 22 de junio de 2005—, opinó que cuando las normas impositivas difieran de las contables aplicables, prevalece el criterio tributario.

El caso de los autos citados en el penúltimo párrafo estuvo referido a una empresa embotelladora de bebidas, que compra el concentrado para fabricarlas y las vende a revendedores minoristas. A raíz de ese modus operandi, celebra con ellos contratos de plazo determinado y compromete la entrega de sumas de dinero para facilitar las campañas publicitarias. Simultáneamente, recibiría de su proveedor —el fabricante del concentrado— bonificaciones en sus compras con ese destino. Se observa que las sumas que entrega a sus clientes las recibe, total o parcialmente, de su proveedor.

De tal manera, parece claro que la pérdida que experimenta el contribuyente está dada, en cada caso, por la diferencia entre lo que recibe de su proveedor y lo que entrega a su cliente, y debe imputarla a lo largo del plazo de duración

del contrato, por ser el lapso en el cual se genera el aporte.

La actora consideró que tanto el subsidio recibido de la proveedora del concentrado, como los pagos por apoyo comercial a sus clientes, debían incidir en forma total en el ejercicio en el cual se concretara la operación.

El fisco ajustó las determinaciones presentadas al apropiar las erogaciones en los plazos previstos en los respectivos contratos.

El organismo recaudador cuestionó el curso de acción adoptado por la empresa, y determinó una cuota de devengamiento mensual, en función de la cantidad de meses comprendidos en cada uno de los ejercicios que abarcaba el contrato suscripto.

El Tribunal Fiscal de la Nación en la citada sentencia del año 2004, convalidó el criterio del organismo recaudador. Consideró que una renta es atribuible conforme al criterio de lo devengado, cuando se hayan producido los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición y en tanto se verifiquen parámetros objetivos esenciales y no meramente formales y de seguridad en la concreción del ingreso.

Se ratificó así la independencia entre el tratamiento impositivo del gasto y el tratamiento contable que le haya otorgado la empresa, ya que si bien el balance comercial anual debe ser tomado como punto de partida para la determinación del balance impositivo, al primero deben hacerse los ajustes de los criterios contables que se hayan usado y que no sean aceptados para el balance fiscal.

La cita que reproducimos es importante, pues en ella no sólo se acepta la independencia entre ambos balances, sino que admite que si la ley impositiva no establece una excepción, el devengado contable e impositivo son la misma cosa y se nutren de las mismas reglas.

Recurrida la decisión del Tribunal ante la Cámara, su sala IV se expidió el 14 de agosto de 2007, con ratificación del criterio fiscal y del Tribunal Fiscal de la Nación.

Aunque con alguna diferencia en los fundamentos, tanto el fisco, como el Tribunal Fiscal y la Cámara coincidieron en la solución del diferendo.

No obstante lo expuesto, la Corte Suprema de Justicia, por decisión del 24 de mayo de 2011 (Fallos: 334-502), revocó, con costas, lo decidido

CONTINÚA EN LA PÁGINA 6

## SISTEMAS BEJERMAN



### Cumpla con el Régimen de Factura Electrónica sin complicaciones.

Sistemas Bejerman le brinda el software que resuelve los requerimientos de la AFIP para todo tipo de organizaciones (incluye RG.3571)

Elija las ventajas que sólo puede darle Sistemas Bejerman:

- La EXPERIENCIA exitosa de miles de clientes que ya emiten Facturas Electrónicas.
- La TRAYECTORIA en el desarrollo de soluciones de Factura Electrónica.
- La ASISTENCIA PROFESIONAL que le aseguran una implementación rápida y exitosa.

CONTACTESE CON UN ESPECIALISTA AL 4789.1421 O POR MAIL A [EFLEX@BEJERMAN.COM](mailto:EFLEX@BEJERMAN.COM)

Si se encuentra en el interior llámenos al 0810.122.0808 o contáctese con nuestros Distribuidores Autorizados.

#### NOTAS

(1) RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHAIAN, Adolfo, “El impuesto a las ganancias”, quinta edición, ed. La Ley, Buenos Aires, 2010, pág. 587.

(2) REIG, Enrique J., GEBHARDT, Jorge y MALVITANO, Rubén H., “Impuesto a las ganancias”, duodécima edición ampliada y actualizada, ed. Errepar, Buenos Aires, 2010, pág. 392.

Síganos en:



VIENE DE PÁGINA 5

por la Cámara y convalidó el temperamento seguido por el contribuyente.

La Corte Suprema de Justicia, en el considerando 4° de su fallo sostiene: “Que *“devengar”* es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el art. 18 de la ley de impuesto a las ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley”.

Esta nítida aceptación del criterio de lo devengado, que impone apropiarse al período en que se verifican los “hechos sustanciales generadores”, lleva a interpretar que el error reside en su identificación con el momento de celebración del acuerdo, en lugar de hacerlo con su período de cumplimiento.

Sin duda, la celebración del contrato constituye un *hecho jurídico*, por tratarse de un *acontecimiento susceptible de producir alguna adquisición, modificación, transferencia o extinción de los derechos u obligaciones* (art. 896, Código Civil), y ese hecho jurídico es el origen de los actos posteriores de cumplimiento, pero éstos —los de cumplimiento— también son hechos jurídicos, y su consecución es la que produce las variaciones patrimoniales que aquí interesan.

La formalización del acuerdo genera derechos y obligaciones respecto de ambas partes: para la compañía embotelladora, la de entregar ciertas sumas de dinero; para el distribuidor minorista, la de desarrollar determinadas tareas publicitarias. Hasta ahí no hay nada más que un compromiso de las partes, que anuncia la muy probable existencia de prestaciones futuras tendientes a su cumplimiento. La ejecución de estas últimas es la causa del gasto que se quiere apropiar.

La afirmación de la Corte Suprema de Justicia en el sentido que la imputación se plasme en el *ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa*, es correcta, sólo que la pérdida se genera cuando se cumple el contrato y no cuando se celebra.

En realidad, respecto de esa causa, el dictamen de la procuradora fiscal realiza, en nuestra opinión, un enfoque incorrecto sobre la imputación de la erogación y la Corte Suprema de Justicia hace suyo tal dictamen.

La procuradora fiscal tiene una visión del fenómeno que difiere del que sostenemos por nuestra parte. Ello se pone en evidencia con la lectura del séptimo párrafo del apartado IV de su dictamen, al decir:

*“En el sub lite, como he relatado aquí, se trató de un gasto cuyo devengamiento se produjo en el momento en que se incurrió, y corresponde deducirlo íntegramente en el ejercicio fiscal correspondiente a dicho instante”.*

Nuestra coincidencia con esta afirmación es completa. La diferencia radica en que, para nosotros, el momento en el cual el gasto se incurre no es en el que se formaliza o contrata, sino en el que se cumple o ejecuta la prestación contratada.

Continúa el noveno párrafo de ese apartado IV en el dictamen de la procuradora fiscal:

*“Por una parte, que cuando el legislador prevé excepciones a la utilización del método del devengado —que es, en definitiva, lo que pretendió aquí el Fisco Nacional— lo hace de manera expresa (arg. art. 18, tercer párrafo, de la ley del gravamen). Cabe destacar que en autos no ha sido invocado en la resolución determinativa de oficio, ni por las sentencias de grado, que se esté frente a alguna de esas*

*excepciones a la regla del devengamiento contenidas en el citado tercer párrafo del art. 18 (intereses, alquileres y otros de características similares), que obligaría a imputar los gastos de manera proporcional a la duración de los contratos. Advierto que la única insinuación en este sentido fue introducida por la representante de la demandada, aisladamente, al contestar la apelación ante el Tribunal Fiscal, sin que haya merecido recepción por las citadas sentencias, ni insistencia por su parte, ni mucho menos que se haya demostrado su acaecimiento, ni que los contratos involucrados sean de tracto sucesivo o que su perfeccionamiento no ocurra íntegramente al momento de su celebración”.*

Observamos que la procuradora fiscal señala, además, que cuando el legislador prevé excepciones a la utilización del método del devengado, lo hace de manera expresa, como se desprende del art. 18, tercer párrafo, de la ley del tributo —referido a intereses y alquileres—.

Se consideró que no ha sido invocado en la resolución determinativa de oficio, ni por la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación ni por el fallo de la Cámara, que se esté frente a alguna de esas excepciones a la regla del devengamiento, contenidas en el citado tercer párrafo, según el cual se obligaría a imputar los gastos de manera proporcional a la duración de los contratos.

#### 5. Fallo “Sipetrol Argentina S.A.”, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, del 28 de septiembre de 2012, precedido de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, del 19 de abril de 2011

En tal antecedente la discusión requería al Tribunal pronunciarse sobre el pasivo habilitado contablemente por la recurrente, en concepto de provisión para el *“recupero del medio ambiente”*, destinado a afrontar los gastos en que la apelante debería incurrir, en ocasión de agotarse los pozos excavados para extraer hidrocarburos y gas, con el propósito de preservar el medio ambiente al taponar y abandonar dichos pozos.

La AFIP, determinación de oficio mediante, había objetado el criterio de la empresa, al entender que la deducción practicada por ésta resultaba improcedente, en razón de no encontrarse devengada.

El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la determinación de oficio, al sostener que el pasivo denominado por la empresa como *provisión* refería en realidad a un pasivo contingente que, por sus características, consiste en una *provisión*, que, como tal, no resultaba certera y estaba sujeta a la condición de que los pozos se agoten.

La empresa, al apelar el fallo ante la Cámara, se agravia por considerar que los costos deducidos no eran sino gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente de la ganancia, pues consideró que el gasto no se devengó por estar sujeta a la condición de finalización de la extracción de hidrocarburos, importaba confundir condición con plazo. Según la visión de la actora, la obligación del cierre de los pozos no era incierta, al sostener que el concesionario no podía optar entre cerrarlos o no cerrarlos.

La Cámara tuvo en cuenta, a su vez, las normas establecidas por la AFIP en la materia, con relación a los procedimientos a seguir ante el abandono de pozos improductivos. En su consecuencia, confirmó la sentencia de la instancia anterior, al considerar determinante, a tales efectos, que la obligación de taponamiento se encuentra sujeta a que el pozo —durante el lapso que dure la concesión— esté en condiciones de ser abandonado. Ello por cuanto, a la luz de dicha normativa, finalizada la concesión —por cualquier causa (sea normal o anormal)—, el concesionario no tiene el deber de taponar todos los pozos existentes, sino únicamente aquellos respecto de los cuales no pueda probar la inconveniencia técnico-económica de hacerlo, incluso si ellos se hallan en estado inactivo.

A partir de la expresa consideración del enfoque jurídico del criterio de lo devengado —según la Corte Suprema de Justicia en el precedente “Compañía Tucumana de Refrescos S.A.”—, concluyeron a favor de la determinación de oficio, al considerar que el *hecho jurídico actuante como causa de la referida obligación de taponamiento*, y a la cual ella se encuentra condicionada, *no consistía, como sostenía la empresa, en el inicio de los trabajos de excavación, sino en la efectiva obligación de taponarlo, en su calidad de concesionario, circunstancia sujeta a una condición futura e incierta*, que como tal impedía reconocer como fiscalmente devengados los cargos contables imputados a resultados del ejercicio.

Se observa, en consecuencia, que el devengamiento del hecho económico no procede en tanto él esté sujeta a condición para su perfeccionamiento.

#### 6. Autos “Asociart ART S.A.”: fallo de la Corte Suprema de Justicia del 6 de mayo de 2014

En esta causa la discusión estuvo centrada en la deducción de comisiones a agentes intermediarios y productores.

El art. 2° de la resolución general 24.734, emanada de la Superintendencia de Seguros, obliga a las aseguradoras de riesgos del trabajo a registrar contablemente, una vez al mes y en un mismo asiento, los créditos por primas a cobrar y la deducción de las comisiones por la retribución a los productores.

Sobre la base de tal premisa, la compañía afirma que las comisiones y las primas se registran y computan en los libros de la sociedad al mismo tiempo. Por ende, asiste razón al contribuyente para considerar que el gasto se había devengado en el momento de la registración.

Se resalta que el art. 6° de la ley 22.400 establece el derecho del productor a cobrar la comisión cuando la compañía percibe el importe de la prima. Sin embargo, ello no impide la deducción de las comisiones, dado que existe la obligación de registrarlas como gasto. Según la compañía, resulta intrascendente el momento del pago, a los fines del impuesto a las ganancias.

El fisco considera que la compañía asume una obligación sujeta a condición, pues su deber de pago de la comisión sólo debe ser cumplido cuando ella cobre el importe de la prima.

En la hipótesis de que nunca se cobre la prima, la obligación asumida por la ART se torna inexistente y el gasto por comisiones no se habrá devengado jamás.

La Corte Suprema de Justicia —tal como ya lo puntualizamos— considera que *devengar* es un concepto general del derecho, empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial.

En esa línea de pensamiento, dos son los hechos jurídicos que se deben producir para perfeccionar la causa que hace nacer el deber de pago de la comisión en cabeza de la ART, a saber: la suscripción del contrato y la percepción del precio. La ausencia de cualquiera de ellos impide el nacimiento del derecho patrimonial.

Si el cliente no paga la prima, no nace la obligación de pagar la comisión a los productores: por ende, no existe gasto devengado; ello motiva la no deducción de las comisiones registradas contablemente.

Para nuestro Código Civil *“la obligación es formada bajo condición resolutoria, cuando las partes subordinaren a un hecho incierto y futuro la resolución de un derecho adquirido”* (art. 553), mientras que *“la obligación bajo condición suspensiva es la que debe existir o no existir, según que un acontecimiento futuro e incierto suceda o no suceda”* (art. 545).

### III. Conclusiones

1. Los antecedentes jurisprudenciales y la doctrina reseñados se han alineado, en general, en el sentido de conceptualizar que un ingreso está devengado cuando fue adquirido el derecho a percibirlo, por haberse producido los hechos necesarios para ello. Este criterio resulta correlativamente aplicable para los gastos (simétricamente para un gasto). Se plantea que su existencia requiere de *causa eficiente*, o hecho sustancial que le dé origen. *Certeza*, lo cual implica que el ingreso o gasto no debe estar sujeto a condición que pueda tornarlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido. *Correlación*, o sea, importa que de cada ganancia se deben deducir todos los gastos o pérdidas incurridas para obtenerlo, en la proporción y ritmo correlativo. *Evaluación*, esto es, la posibilidad de medir razonablemente la renta o gasto, sin que ello implique la necesidad de que fuera exigible, o que fuera exactamente determinado.

2. Los resultados económicos sólo se deben computar cuando la operación que los origina queda perfeccionada, sobre la base de considerar la legislación o las prácticas comerciales y la ponderación fundada de los riesgos inherentes. De tal forma, resulta que una *ganancia* o un *gasto* es atribuible conforme a dicho criterio, cuando se hayan producido los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, *aunque no sean exigibles al momento de su medición*, y en tanto se verifiquen parámetros objetivos esenciales y no meramente formales, y la posibilidad fáctica y jurídica de que ese ingreso o gasto deba efectuarse.

3. Si bien la Corte Suprema de Justicia cambió la apreciación del concepto del devengado, lo hizo con un criterio a favor del contribuyente, pues permite la deducción del cargo cuando se genera, sin esperar su apareamiento con ingresos futuros, ni tampoco atribuirlo en proporción al tiempo en que ese gasto durara en el tiempo del contrato.

Es decir, no se debe descansar plenamente en su alineamiento con la contabilidad (posición en “Industrias Plásticas D’Accord S.R.L.”), o tampoco se ha de apreciar una correlación temporal que, por ejemplo, difiera la deducción de un gasto a los períodos a los cuales se pueda presumir que su erogación le es útil. Hacerlo significaría, en esa comprensión, distinguir lo que la ley no establece.

4. Lo relevante es, en cambio, discernir si ha nacido o no un derecho patrimonial entre las partes, que obviamente se vincule con el desarrollo de operaciones gravadas con el impuesto. Y en esa línea argumental se concluye que, efectivamente, ha nacido un derecho patrimonial entre las partes: corresponde devengar fiscalmente el ingreso o el gasto en ese ejercicio, porque han ocurrido los hechos jurídicos que le son causa.

5. Asimismo, se impone en este análisis verificar si se está ante una *obligación sujeta a condición*, para en ese evento discernir si ésta es suspensiva o resolutoria. Si es de las primeras, el hecho jurídico sustancial, disparador del devengamiento, depende de algún hecho futuro e incierto que, en ese estadio, no da origen a un derecho patrimonial. Contrariamente, un cargo estaría devengado, aún en el caso que estuviera sujeta a una condición resolutoria, toda vez que el derecho estaría adquirido, con independencia que pudiera ser revocado por un hecho futuro e incierto al momento de adquirir el derecho de contenido patrimonial.

Consideramos relevante seguir de cerca la posición que la AFIP haya de asumir al respecto, pues el criterio cuestionado, que entendemos resulta razonable, en cuanto a imputar los gastos cuando efectivamente se vayan perfeccionando, no es el que la Corte Suprema de Justicia ha resuelto. ■

# Acción de inconstitucionalidad ante el Tribunal Superior de Justicia: el fundamento suficiente es requisito de procedencia

## I. Acción declarativa de inconstitucionalidad: aspectos generales

La acción declarativa de inconstitucionalidad, prevista en el art. 113, inc. 2º, de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires (1), tiene como fin la impugnación de normas de carácter general, contrarias a la Constitución nacional o a la citada Constitución de la Ciudad (2). Esa acción puede tener el efecto de la pérdida de vigencia de la norma que fuere declarada inconstitucional (3).

La competencia para conocer respecto de esta acción es exclusiva y originaria del Tribunal Superior de Justicia. Por ello, su procedimiento se halla regulado en el capítulo II de la ley 402, sobre disposiciones procesales ante dicho Tribunal Superior, y en el art. 19 delimita su contenido.

A tal fin establece los requisitos que debe reunir la demanda, y agrega, a los generales para cualquier demanda judicial, *“la mención precisa de la norma que el accionante estima contraria a la Constitución nacional o a la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires y los fundamentos que motivan la pretensión, indicando los principios, derechos o garantías constitucionales presuntamente afectados.”*

Son muy claras, pues, las siguientes exigencias: (i) mención precisa de la norma que se impugna; (ii) mención precisa de los fundamentos que motivan la pretensión; y (iii) indicación de los principios, derechos y garantías presuntamente afectados.

La norma procesal requiere reseñar con precisión los fundamentos que motivan la pretensión, e indicar los principios, derechos y garantías constitucionales que se consideran vulnerados: todo ello constituye la *fundamentación suficiente* de la acción declarativa de inconstitucionalidad.

La norma legal no pretende se haga un desarrollo exhaustivo de los fundamentos, sino que éstos sean indicados con precisión: ello equivaldría a realizar el desarrollo necesario, indispensable, claro, conciso y rigurosamente exacto, conforme a las diferentes acepciones del término en el Diccionario de la Lengua Española (4).

De manera tal que la precisión en los fundamentos apunta hacia la idea de que ellos sean sucintamente desarrollados, de modo conciso y exacto, y no en forma vaga o indeterminada. Y a ello se agrega la necesidad de indicar —no en calidad de desarrollo exhaustivo—, los principios, derechos y garantías constitucionales afectados.

Silvina E. Coronello

## II. El caso

El 15 de abril de 2014 el Tribunal Superior de Justicia rechazó la admisibilidad de la acción declarativa de inconstitucionalidad promovida por el doctor Daniel Raúl Fernández para que se declare la inconstitucionalidad del art. 179 bis del Código Fiscal (t.o. en 2012) y su similar —art. 183 del Código Fiscal (t.o. en 2013)—, como así también de los arts. 11, 12 y 13 del anexo I de la resolución 52-AGIP-2013 (5).

Cabe recordar que los arts. 179 bis y 183 del Código Fiscal (textos ordenados en 2012 y en 2013, respectivamente) disponen que cuando un contribuyente tuviera la titularidad dominial y/o usufructo (total o parcial) de cuatro o más inmuebles, se presume, a partir del cuarto inmueble —inclusive—, un valor locativo computable respecto del cual se debe tributar el impuesto sobre los ingresos brutos, independientemente de la situación de ocupación o uso de tales inmuebles.

La disposición objetada por el accionante agrega que se tomarán como propios los inmuebles de la sociedad conyugal, y se debe tributar el integrante con mayor cantidad de inmuebles, y los cedidos gratuitamente a hijos menores y padres. La base imponible del impuesto será el valor locativo de mercado, el que nunca podrá ser inferior al veinte por ciento (20%) de la valuación fiscal homogénea establecida para los impuestos inmobiliarios, y se debe tributar por los de mayor valuación fiscal homogénea.

El anexo I de la resolución 52-AGIP-2013 —norma interpretativa de las modificaciones dispuestas al Código Fiscal (t.o. en 2012) por la ley 4469—, en sus arts. 11, 12 y 13, se refiere al modo de calcular la base imponible del impuesto para el supuesto mencionado y a otras cuestiones relativas a su correcta determinación.

El accionante fundó la inconstitucionalidad en la lesión a los principios de reserva de ley, certeza y supremacía constitucional, como así también al régimen de coparticipación, en tanto se vulnera la prohibición a los estados locales de aplicar tributos análogos a los nacionales coparticipables, y al art. 14 bis de la Constitución nacional, en cuanto promueve la *“protección integral de la familia”*.

El dictamen del fiscal se pronunció por la inadmisibilidad de la demanda, basado sobre una cuestión formal (relacionada con el domicilio del accionante), y por considerar que no existe planteo constitucional debidamente fundado.

En igual sentido, el Tribunal Superior de Justicia, en voto mayoritario, y con remisión a la causa *“Spisso”* (6), consideró que la acción declarativa de inconstitucionalidad resulta inadmisibile por carecer de *“fundamentación suficiente”*. Ello así porque el accionante no cumplió adecuadamente con lo prescripto por el art. 19, inc. 2, de la ley 402 que exige —además de la mención precisa de las normas que se estiman contrarias a la Constitución nacional o a la Constitución local—, el desarrollo de los fundamentos que motivan la pretensión.

Por su parte, en su disidencia, el magistrado, doctor José Osvaldo Casás, consideró admisible la acción, por cuanto si bien entiende que no se vulnera el principio de seguridad jurídica, el resto de los planteos *“aunque sucintos, son aptos para tener por insinuada una cuestión constitucional apta para ser abordada en la acción declarativa que contempla el art. 113, inc. 2º, de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires... más allá de que, sustentado el proceso y realizada la respectiva audiencia, al momento del dictado de la sentencia definitiva, pueda pronunciarse mediante un voto estimatorio o desestimatorio de los planteos de inconstitucionalidad que sobre las normas en debate articula la actora en esta causa”*.

Desde su perspectiva, el citado magistrado considera hábiles *“los cuestionamientos relativos a la pretendida expansión del supuesto de hecho del impuesto sobre los ingresos brutos, alcanzando retribuciones meramente teóricas o hipotéticas a partir de la cantidad de bienes inmuebles de que sea titular o usufructuario el contribuyente, circunstancia que no se correspondería con la caracterización conceptual que del tributo se hace en la ley 23.548 —ley de coparticipación provincial en impuestos nacionales— cuando en su art. 9º, inc. b, apartado I, sustrae de la pugna por analogía con el régimen de distribución de recursos fiscales, el gravamen que, bajo tal denominación, recaiga sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales), civiles o comerciales,*

*con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos. Ello en el entendimiento de que la ley de coordinación financiera sólo habilitaría a los fiscos locales a instituir un impuesto con la apuntada denominación siempre que alcanzara a los ingresos reales y no a los teóricos o hipotéticos —que no lo son, ni siquiera presuntos, por caso, en el supuesto de los inmuebles desocupados”*.

En igual sentido, también considera *“aptas para ser propuestas las tachas de inconstitucionalidad que se desarrollan a partir de denunciar que se infringen principios y derechos constitucionales y del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, cuando para hacer jugar el supuesto de ingresos teóricos o hipotéticos y para tener por superado el umbral que se fija a tal efecto —de más de tres inmuebles—, para configurar como centro de imputación en el obligado tributario los bienes correspondientes a otros sujetos —tal el caso del cónyuge; o de los padres o hijos cuando estos hayan sido transmitidos a título gratuito—, se argumenta para dar base al cuestionamiento la infracción a la expresa manda constitucional contenida en el art. 14 bis de la Ley Suprema cuando consagra la protección integral de la familia.”*

No obstante, reiteramos, el Tribunal Superior de Justicia, por mayoría, rechaza la admisibilidad de la acción, por ausencia de *“fundamentación suficiente”*.

## III. La *“fundamentación suficiente”* en la doctrina del Tribunal Superior de Justicia

El concepto de *“fundamentación suficiente”* ha sido desarrollado por el Tribunal Superior de Justicia al interpretar el art. 19 de la ley 402, a fin de decidir la admisibilidad de las acciones de inconstitucionalidad.

Al respecto ha entendido que para configurar la *“fundamentación suficiente”* es necesario que el accionante *“precise con claridad cuáles son las normas de carácter general sobre las que solicita el control de constitucionalidad, y cuáles los preceptos y principios constitucionales, con los que las primeras entran en colisión. También es ineludible que explique de manera clara y pormenorizada las razones en las que sustenta la tacha de inconstitucionalidad”* (7).

En igual sentido se ha expresado: *“la exigencia de exponer fundamentos en sostén de*

CONTINÚA EN LA PÁGINA 8

## NOTAS

### Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(1) Art. 113 - “Es competencia del Tribunal Superior de Justicia conocer:...Originaria y exclusivamente en las acciones declarativas contra la validez de leyes, decretos y cualquier otra norma de carácter general emanada de las autoridades de la Ciudad, contrarias a la Constitución Nacional o a esta Constitución. La declaración de inconstitucionalidad hace perder vigencia a la norma salvo que se trate de una ley y la Legislatura la ratifique dentro de los tres meses de la sentencia declarativa por mayoría de los dos tercios de los miembros presentes. La ratificación de la Legislatura no altera sus efectos en el caso concreto ni impide el posterior control difuso de

constitucionalidad ejercido por todos los jueces y por el Tribunal Superior.”

(2) Art. 17, ley 402 - “La acción declarativa de inconstitucionalidad tiene por exclusivo objeto el análisis de la validez de leyes, decretos y cualquier otra norma de carácter general emanada de las autoridades de la Ciudad, anteriores o posteriores a la sanción de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para determinar si son contrarias a esa constitución o a la Constitución Nacional.”

(3) Art. 24, ley 402 - “La norma cuestionada pierde su vigencia con la publicación de la sentencia que declare su inconstitucionalidad en el Boletín Oficial, siempre que

no se trate de una ley. Si se trata de una ley, el Tribunal Superior notifica la sentencia a la Legislatura a los efectos previstos por el artículo 113, inc. 2, de la Constitución de la Ciudad. Si dentro de los tres meses de notificada a la Legislatura la sentencia declarativa, la ley no es ratificada por mayoría de los dos tercios de los miembros presentes, pierde su vigencia desde el momento de la publicación en el Boletín Oficial de la sentencia que declaró la inconstitucionalidad.”

(4) Preciso: 1. adj. Necesario, indispensable, que es menester para un fin. 2. adj. Puntual, fijo, exacto, cierto, determinado. Llegar al tiempo preciso. 3. adj. Distinto, claro y formal. 4. adj. Dicho del lenguaje, del estilo, etc.:

Concisos y rigurosamente exactos. 5. adj. Fil. Abstraído o separado por el entendimiento. 6. adj. El Salv. Que tiene prisa. 7. adj. desus. Separado, apartado o cortado. 8. f. Nic. prisa (¿ necesidad de ejecutar algo con urgencia).

(5) Tribunal Superior de Justicia, *“Fernández, Daniel Raúl c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”*, expediente 10397/13, fallo del 15 de abril de 2014.

(6) TSJ *“Spisso, Rodolfo R. c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”*, sentencia del 22 de noviembre de 2013.

(7) Tribunal Superior de Justicia, *“Massalín Particulares S.A. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”*, expediente 31/99,

## VIENE DE PÁGINA 7

la acción declarativa de inconstitucionalidad debe ser observada por quien la insta con mayor intensidad que en aquellas presentaciones que involucran la competencia asignada a este Tribunal por el art. 113.3 CCBA, pues la actora, al escoger la primera de las vías de impugnación constitucional mencionadas, obra en interés de la ley, (cf. art. 17 de la ley 402), lo que implica que el vigor con que esta acción es esgrimida resulta vital para que un debate, organizado con formato judicial, rinda sus mejores frutos o, mejor aún, no arroje resultados no queridos, exigencia que no queda satisfecha si los argumentos sobre los que pretende apoyar la impugnación no se hacen cargo, al menos, de las objeciones que previsiblemente puedan aducirse para respaldar la compatibilidad o coherencia de las normas cuestionadas con los preceptos de la Constitución local que se aducen vulnerados” (8).

Asimismo, el voto de la doctora Conde, en la causa “Spisso”, a la que remite el fallo

comentado sostiene: “Si bien el actor señala en forma concreta las normas impugnadas... e identifica apenas difusamente aquellas reglas constitucionales con las cuales entiende que colisiona..., no ha conseguido formular un claro, completo y serio desarrollo argumental que demuestre con suficiente entidad cuál es la vulneración constitucional que surgiría de la confrontación de la normativa analizada con dichas reglas”, concluyendo que “el planteo constitucional relacionado con lo prescripto en la norma atacada, carece de una argumentación seria y completa con aptitud suficiente para superar la etapa de admisibilidad. Por el contrario, el planteo de la actora se apoya en meras aserciones y opiniones fragmentadas “constituyendo una argumentación constitucional sólo aparente (cf. mi voto en “Unión de Consumidores de Argentina c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, expte. n° 8002, resolución del 10 de agosto de 2011). Por lo demás, la declaración de inconstitucionalidad de una ley constituye una medida de extrema gravedad institucional, por lo que corresponde exigir a quien pretenda obtenerla un

sustento argumental sólido a partir del cual sea posible canalizar un debate serio acerca de una cuestión de notable trascendencia para la comunidad.” (9).

En consecuencia, en tales precedentes se ha declarado inadmisibile la acción declarativa de inconstitucionalidad por carecer de “fundamentación suficiente”, esto es, “al no cumplir con el recaudo de venir fundada según lo exigible en esta clase de procesos” (10).

## IV. Comentario final

En nuestra opinión el concepto de “fundamentación suficiente” no resulta “suficientemente claro”, en cuanto al desarrollo que el justiciable debe realizar del planteo de inconstitucionalidad, y en ese sentido funciona más que como un límite, como un impedimento al ejercicio de este tipo de acciones, por parte de los ciudadanos cuyos derechos resultan afectados por normas inconstitucionales.

De modo tal que deviene necesario que el Tribunal Superior de Justicia fije parámetros ciertos para cumplir con la “fundamentación suficiente”, sin perder de vista el principio constitucional de razonabilidad.

Sin perjuicio de ello, y en cuanto al tema de fondo del caso analizado, entendemos que el propio Tribunal Superior de Justicia deberá declarar la inconstitucionalidad de la normativa local, respecto de principios constitucionales, cuestiones de federalismo fiscal, y distribución de potestades tributarias.

Ello así por cuanto la normativa impugnada resulta contraria tanto al régimen de coparticipación, previsto por el art. 75, inc. 2, de la Constitución nacional, como también a la protección de la familia por el art. 14 bis de la Carta Magna, y al tratamiento de la sociedad conyugal en el Código Civil, del cual la Ciudad no puede apartarse válidamente, en función de lo dispuesto por el art. 75, inc. 12, de la Constitución nacional. ■

## NOTAS

resolución del 5/5/99; “Villegas Héctor c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, expediente 1254/01, 15 de noviembre de 2001, entre otros.

(8) Tribunal Superior de Justicia, “Fedecámaras c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, expediente 3725/2004, fallo del 16 de marzo de 2005,

(9) Tribunal Superior de Justicia, “Spisso, Rodolfo R. c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, expediente.9764/13, resolución del 22/11/2013; voto de la doctora. Conde.

(10) Tribunal Superior de Justicia, causas citadas en nota 9 y en nota 5.

# El monto mínimo en el delito de evasión fiscal

La cuantía mínima en los delitos tributarios representa una materia que ha despertado diversas y valiosas polémicas. En la actualidad, aún no está zanjada la discusión con respecto a si los montos mínimos previstos en la ley 24.769, penal tributaria (LPT) constituyen elementos del tipo, abarcados por el dolo del autor o por las condiciones objetivas de punibilidad. Adicionalmente, el contexto inflacionario de los últimos años en la Argentina ha motivado la actualización de los montos mínimos; se generaron así diferentes opiniones acerca de la aplicación de la ley penal más benigna.

Nos proponemos abordar algunas de las principales discusiones que orbitan alrededor de los montos mínimos previstos en la LPT, particularmente en el delito de evasión fiscal.

La vigente LPT prevé, en sus arts. 1° y 2°, dos hipótesis de evasión, a saber:

## Evasión simple

Art. 1° - Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

## Evasión agravada

Art. 2° - La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

## Robertino D. Lopetegui

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

## I. El monto mínimo como diferencia

En primer lugar, entendemos necesario descartar una mirada estática sobre el monto mínimo: la cuantía, como determinante en la comisión del delito de evasión fiscal, siempre representará una diferencia entre lo ideal y lo realmente declarado. Sobre la base de tal entendimiento, en la práctica, con el simple vistazo de una declaración jurada impositiva, no será posible determinar si hubo evasión, o no. El análisis se debe realizar mediante el cotejo entre lo realmente declarado, en colisión con lo estipulado por las normas de cada tributo.

Los montos involucrados en una declaración jurada impositiva, en concepto de ganancias, ventas, compras, gastos, deducciones, monto consumido y patrimonio, podrían resultar, en principio, indiciarios con respecto a la posibilidad de comisión de una evasión fiscal. No obstante, resulta indiscutible el hecho que una evasión fiscal puede proceder tanto de una declaración jurada impositiva que arroje quebranto, como de una que proyecte un saldo a pagar de diez pesos.

Cabe destacar que lo determinante en la evasión fiscal es lo declarado, por oposición a lo pagado. La LPT no castiga a quienes hayan declarado correctamente su materia imponible, sin ingresar el respectivo importe de impuesto en tiempo y forma. Es necesaria la concurrencia de una actividad dolosa (por acción u omisión),

mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño. Así, quien haya declarado conforme a las reglas del tributo, y el impuesto a ingresar supere los \$ 400.000, pero no haya ingresado la suma al fisco, se encuentra afuera del ámbito del régimen penal tributario. Lo contrario implicaría establecer un régimen de prisión por deudas, prohibido por la Constitución nacional.

La diferencia en el monto mínimo de la evasión fiscal tiene que exceder o superar determinada suma: estos dos términos son empleados por la LPT para diferenciar entre las hipótesis de evasión simple y de evasión agravada. Por ello, la evasión por una diferencia igual, o menor, a los \$ 400.000, resulta ajena al ámbito del régimen penal tributario, aunque encontrará adecuación típica en la figura infraccional dolosa prevista por la ley 11.683 (1).

El siguiente cuadro deja plasmado un ejemplo práctico de liquidación del impuesto a las ganancias para los sujetos empresa, en el cual se puede observar nitidamente el cotejo entre lo ideal y lo realmente declarado: ello nos permite fundamentar el porqué de la concepción del monto mínimo como una diferencia.

## II. ¿Condición objetiva de punibilidad o elemento del tipo objetivo?

Una de las discusiones más interesantes en materia de delito fiscal, tanto en el ámbito local como en legislaciones comparadas, gira en torno al interrogante sobre si los montos mínimos constituyen elementos del tipo objetivo, o condiciones objetivas de punibilidad.

La diferencia entre sostener una u otra posición, radica, principalmente, en el conocimiento de la cuantía del tributo evadido, como efecto del dolo cometido por el autor. Además, es preciso destacar que la discusión no resulta meramente académica o teórica, dado que inclinarse por una postura, en la práctica, trae consecuen-

cias en materia de error, formas imperfectas de ejecución, entre otros.

En la República Argentina, la doctrina (2) y la jurisprudencia (3) mayoritaria, se inclinan por considerar a los montos como condiciones objetivas de punibilidad (COP). Por el contrario, en España, la posición predominante se inclina por considerar a los montos como elementos del tipo penal (4).

Nuestra LPT vigente nada dice con respecto a la naturaleza jurídica de los montos mínimos. No obstante, la jurisprudencia y la doctrina habitualmente se refieren a ellos como condiciones objetivas de punibilidad, quizás debido al efecto de arrastre generado por la anterior ley 24.587, que así calificó a los montos mínimos (5).

Se define a las COP como hechos externos, desvinculados de la acción típica, pero necesarios para que se pueda aplicar la pena. Por resultar extrínsecas e independientes del acto punible, no han de ser abarcadas por el conocimiento del agente. Es decir, las COP son puras causas de restricción de la pena (6).

Entendemos que esta posición encuentra coherencia con la interpretación según la cual se concibe al delito de evasión fiscal como una figura de corte omisivo. Al partir desde esta línea de pensamiento, no resulta necesario que el sujeto activo del delito haya conocido esa circunstancia, o que haya dirigido su voluntad hacia la consecución del monto evadido (7). Señalamos, como una de las principales críticas a esta postura, la afectación al principio de culpabilidad, por cuanto la asignación de responsabilidad se basaría sobre parámetros objetivos, pues la punición en este caso no se encuentra alcanzada por el dolo o la culpa del autor.

La teoría que considera a los montos mínimos como elementos del tipo penal, entiende que ellos están abordados por el conocimiento del autor. Esta posición tiene afinidad con la de quienes consideran al delito de evasión fiscal como de resultado lesivo, en el cual no se puede prescindir de la relación de causalidad que surge entre el resultado cuantificable en dinero y la acción.



De lo contrario, “el autor planifica su obrar, selecciona los medios pertinentes para lograr la finalidad propuesta y desarrolla su conducta orientándose hacia una suerte de destino azaroso, incierto e ignorado, o a una especie de resultado indeterminado y sin circunstancias (hacia una evasión abstracta), que finalmente ocurre o se concreta en la realidad sin mediar conexión alguna con su conducta, lo cual no parece admisible”<sup>(8)</sup>.

Otro argumento que refuerza esta posición consiste en la adopción de agravantes por la LPT, según el monto evadido. De aceptar los montos mínimos como COP, se debería reconocer que las figuras se agravan por una circunstancia aleatoria, no susceptible de adscripción objetiva ni subjetiva al sujeto <sup>(9)</sup>.

### III. Exactitud del monto mínimo

En cuanto a la exactitud en el conocimiento del monto mínimo, procede destacar que no significa afirmar que el dolo del sujeto activo tenga que comprender, con exactitud, la cifra consignada, lo cual sería absurdo <sup>(10)</sup>, pues “el dolo no requiere un conocimiento exacto, ni un conocimiento de igual intensidad, ni una reflexión consciente de todas las particularidades del tipo objetivo sino los datos necesarios para la descripción aproximada del objetivo final”<sup>(11)</sup>.

Sin perjuicio de lo mencionado más arriba, creemos que, en ciertos casos, el autor podría conocer con exactitud milimétrica el monto evadido. Como afirman Orce y Trovato, resulta innegable que el autor tiene el control sobre el monto evadido <sup>(12)</sup>. El tecnicismo al que deben recurrir los contribuyentes, al tiempo de liquidar un tributo, refuerza la idea que no existen acciones abstractas de evadir el pago de tributos. En materia extrapenal, técnicamente resulta muy difícil que el dolo no abarque el monto mínimo, debido a la compleja técnica de liquidación de los impuestos. Evadir el pago de tributos necesariamente implica recurrir a la manipulación ardidosa de la materia contable y/o impositiva. Este proceso necesariamente requiere de un razonamiento aritmético y numérico <sup>(13)</sup> (cuantificable en dinero), en ocasión de tomar la decisión el sujeto activo del delito <sup>(14)</sup>.

### IV. El error sobre el monto mínimo

Según la interpretación con la cual se comulgue con respecto al delito de evasión fiscal, el error sobre el monto mínimo podrá resultar determinante (o no).

Para quienes consideran que los montos constituyen COP, el error sobre la cuantía mínima resulta irrelevante, pues al estar el monto dinerario separado causalmente del ardid empleado, las evasiones por cuantía superior a los \$ 400.000, siempre constituirán conductas subsumibles dentro de los arts. 1° ó 2° de la LPT.

En contraste, quienes entienden al delito de evasión fiscal como un delito de resultado lesivo, en el cual los montos constituyen elementos del tipo, abarcados por el dolo del autor, el error sobre la cuantía de la evasión resulta determinan-

te. Según esta línea de pensamiento, la intención de evadir por más de \$ 400.000, aunque no se alcance esa cifra, en razón de un error de cálculo (numérico), el autor será pasible de la pena de tentativa de evasión fiscal <sup>(15)</sup>.

Inversamente, quienes hayan planificado evadir el pago de tributos por un importe igual o inferior a los \$ 400.000, pero por un error de cálculo han superado ese monto, se encontrarían al margen de la LPT: en este caso les es aplicable la sanción penal-administrativa prevista en el art. 46 de la ley 11.683.

### V. La actualización del monto mínimo y la aplicación de la ley penal más benigna

Otra de las controversias relacionadas con el monto mínimo, en los delitos fiscales, tiene su génesis a partir de la actualización de tal monto y de la aplicación de la ley penal más benigna (LPMB). A ese respecto, la ley 26.735 —publicada en el Boletín Oficial el 28 de diciembre de 2012—, ha modificado varios aspectos de la LPT, entre ellos, la actualización de los montos mínimos de los delitos tipificados por el régimen penal tributario. En el caso del delito de evasión fiscal simple, el umbral mínimo se elevó de \$ 100.000 a \$ 400.000.

Esteban Righi, en su condición de Procurador General de la Nación, ha entendido por intermedio del dictamen 5/2012 (dictamen), que no corresponde aplicar retroactivamente la LPMB <sup>(16)</sup>, en cuanto a la actualización de los montos mínimos de la ley 26.735, por resultar una mera actualización para compensar la depreciación monetaria, y debido a que no hubo un cambio en la valoración social de la clase de delito imputado.

Por otra parte, el Procurador descarta la aplicación automática del criterio emanado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Jorge Carlos Palero s/recurso de casación”, del 23 de octubre de 2007 (Fallos: 330-4544), en el cual se aplicó retroactivamente la LPMB en lo relacionado con la ley 26.063, que modificara el art. 9° de la LPT en cuanto aumentara de \$ 5.000 a \$ 10.000 el monto mínimo relativo al delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social.

No obstante lo dictaminado por el Procurador, la jurisprudencia se ha pronunciado en ambos sentidos <sup>(17)</sup>, aunque la tendencia predominante consiste en aplicar la LPMB. Así, resultan interesantes los argumentos plasmados en el voto de la doctora Ángela Ledesma en el fallo “Ronconi”, donde se advierte que corresponde aplicar la LPMB debido a que el requisito del “cambio de la valoración social del hecho” no se encuentra previsto convencional ni legalmente, sino que se trata de un requisito pretoriano. Ciertamente, el art. 2° del Código Penal es claro al establecer que siempre se debe aplicar la norma posterior que resulte más beneficiosa.

### VI. Reflexiones finales

Establecer umbrales mínimos, en materia de delito fiscal, ha generado discusiones aún no su-

peradas, a lo largo del tiempo y del espacio, por la doctrina especializada y por los tribunales. En Argentina, la LPT vigente establece montos mínimos que, según los autores y la jurisprudencia mayoritaria, califican como COP. La tesis contraria, que entiende a los montos mínimos como elementos del tipo, abarcados por el conocimiento del agente también se ha expresado fuerte.

La adopción de una postura u otra, depende, en gran parte, del enfoque con el cual se comulgue respecto del delito de evasión fiscal. Si bien los argumentos resultan sólidos para ambas posiciones, consideramos que el debate se mantiene abierto y en permanente enriquecimiento.

La actualización de los montos mínimos, ya sea por razones de política criminal, o en razones debidas al contexto inflacionario, también han generado polémica alrededor de los montos y la aplicación de la LPMB. En Argentina, con la ley 26.735 se ha reformado el régimen penal tributario, como también una de sus características más controvertidas, el aumento de los

montos mínimos. La tendencia de los tribunales de nuestro país ha sido clara al admitir la aplicación de la LPMB.

La utilización del sistema de cuantías mínimas en nuestro país, para estos delitos de índole tributaria, debe ser puesta en tela de juicio. En el derecho alemán se regula la evasión fiscal sin establecer límite cuantitativo alguno, y se permite a los tribunales sobreseer en supuestos no graves <sup>(18)</sup>. En el mismo sentido, la figura de la defraudación fiscal en los Estados Unidos de América tampoco prevé montos mínimos <sup>(19)</sup>.

Es distinto el caso de otros países, como España e Italia: en ellos, al igual que nuestro país, el delito fiscal se nutre de límites cuantitativos dinerarios. El argumento simplista de la utilización de umbrales mínimos, por razones de política criminal, creemos no resulta por sí solo atendible, pues evidencia las profundas grietas de los Estados, en materia de generación de conciencia y cultura tributaria, como la ociosidad de sus recursos para detectar y prevenir el fraude fiscal. ■

## ANEXO

### Liquidación del impuesto a las ganancias de un sujeto empresa

#### Cotejo entre lo ideal y lo realmente declarado

ESTADO DE RESULTADOS	SITUACIÓN IDEAL		SITUACIÓN REAL		ARDID
Ventas	4.000.000,00		2.750.000,00		SI
CMV	-2.500.000,00		-2.500.000,00		NO
Resultado Bruto	1.500.000,00		250.000,00		
Gastos de administración	-25.000,00		-25.000,00		NO
Gastos de comercialización	-55.000,00		-55.000,00		NO
<b>Resultado Contable</b>	<b>1.420.000,00</b>		<b>170.000,00</b>		SI
LIQUIDACIÓN IMPOSITIVA	SITUACIÓN IDEAL		SITUACIÓN REAL		ARDID
	Columna I	Columna II	Columna I	Columna II	
<b>Resultado Contable</b>	<b>1.420.000,00</b>		<b>170.000,00</b>		
<b>Ajustes impositivos</b>					
Ajuste impositivo "A"	40.000,00		40.000,00		NO
Ajuste impositivo "B"	2.000,00		2.000,00		NO
<b>Resultado impositivo</b>	2.000,00	1.460.000,00	2.000,00	210.000,00	
	<b>1.458.000,00</b>		<b>208.000,00</b>		
x Alícuota	35%		35%		NO
<b>Impuesto Determinado</b>	<b>510.300,00</b>		<b>72.800,00</b>		SI

DIFERENCIA =  
437.500,00

## NOTAS

### Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

<sup>(1)</sup> Art. 46 de la ley 11.683: “El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido.”

<sup>(2)</sup> Catania, Villegas, Chiara Díaz, Riquert, Haddad, Teresa Gómez, Borinsky, Galván Greenway, Lopez Biscayart, Turano, entre otros.

<sup>(3)</sup> Entre otros fallos se pueden citar: 1) “Incidente de apelación por recurso de la defensa de Horacio Julián y Aníbal Julio Chazarreta”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala “B”, 10 de febrero de 2013; 2) “Agulla, Eduardo”, Cámara de Casación Penal, sala II, 29 de marzo de 1996; 3) “Velazaco”, TOPE 3, 14 de abril de 2000.

<sup>(4)</sup> Baza de la Fuente, María Lourdes, “El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal”. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho.

<sup>(5)</sup> Spolansky, Norberto, “Condiciones objetivas de punibilidad”. La Ley, suplemento por su 70 aniversario, 15 de noviembre de 2005, pág. 239.

<sup>(6)</sup> Catania, Alejandro, “Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.769”, segunda edición actualizada, editorial del Puerto, 2007, pág. 94.

<sup>(7)</sup> Catania, Alejandro, ob. cit. en nota 6, pág. 93.

<sup>(8)</sup> Diego García Berro, “La naturaleza jurídica de los montos de la ley 24.769”, Editorial Rubinzal — Culzoni, 2005, pág. 180.

<sup>(9)</sup> Fabián Balcarce, “Límite cuantitativo dinerario en los delitos tributarios”, Centro de investigación interdisciplinaria en derecho penal económico, pág. 11.

<sup>(10)</sup> Fabián Balcarce, ob. cit. en nota 9, pág. 8.

<sup>(11)</sup> Diego García Berro, ob. cit. en nota 8, pág. 212.

<sup>(12)</sup> Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo F., “Delitos tributarios: Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769”. Editorial AbeledoPerrot, 2008.

<sup>(13)</sup> Habilidad para manipular conceptos y resolver problemas cuantificables.

<sup>(14)</sup> Lopetegui, Robertino, “El mecanismo ardidoso contable-impositivo del delito de evasión fiscal”, año 2013.

<sup>(15)</sup> Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo F., ob. cit. en nota 12, pág. 94.

<sup>(16)</sup> Esta garantía es receptada por los pactos internacionales, que revisten jerarquía constitucional en nuestro país. Así surge del art. 9° de la Convención Americana de Derechos Humanos, y del art. 15

del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

<sup>(17)</sup> Es un pronunciamiento en contra de la aplicación de la LPMB: el del fallo “Soria”, emanado de la Cámara de Casación Penal, sala IV, del 21 de diciembre de 2012. En cambio, han resuelto a favor de aplicar la LPMB, los siguientes fallos: 1) “Ronconi”, Cámara de Casación Penal, sala II, del 15 de febrero de 2013; 2) “García, Gloria”, Cámara de Casación Penal, sala III, del 23 de octubre de 2012; 3) “Safeguard S.R.L.”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala “B”, 10 de febrero de 2012, entre otros.

<sup>(18)</sup> Baza de la Fuente, María Lourdes, ob. cit. en nota 4, pág. 245.

<sup>(19)</sup> Conforme a la sección 7201 del Internal Revenue Code, donde es definida la evasión como “attempt to evade or defeat tax”.

## RESEÑA JURISPRUDENCIAL

Los precedentes jurisdiccionales vertidos en esta reseña pueden ser consultados *in extenso* en **Thomson Reuters Checkpoint**

## Corte Suprema de Justicia de la Nación

A los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias de una sociedad anónima, derivado de la compraventa de inmuebles, no corresponde computar el costo de adquisición de los bienes integrado por el precio de compra y las hipotecas y otros gravámenes, en tanto se verificó la extinción de esas deudas.

**Causa:** "Miracle Mile S. A. (TF 21.150-I) c. DGI", 3/6/2014.

**Cita online:** AR/JUR/22910/2014

**Hechos:** La AFIP-DGI determinó de oficio la obligación tributaria de una sociedad anónima, en concepto de impuesto a las ganancias, en razón de haber ésta consignado, en la declaración jurada, un monto inferior al que correspondía por la venta de inmuebles; consideró que había un acto simulado. El Tribunal Fiscal revocó la resolución del organismo recaudador al sostener que la AFIP, si bien tomó el real valor del inmueble, omitió computar su costo de adquisición —art. 59 de la ley del tributo—, por los diversas deudas que pesaban sobre el bien. La Cámara revocó la sentencia y, en consecuencia, mantuvo el acto determinativo del impuesto. La contribuyente interpuso recurso ordinario de apelación. La Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó lo resuelto por la alzada.

**Sumarios:**

1. A los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias de una sociedad

Debe dejarse sin efecto la sentencia que declaró la inconstitucionalidad del art. 14 de la ley 25.345, pues en el pronunciamiento no existe consideración alguna en cuanto a la validez del artículo, independientemente del "efecto ratificadorio". El control de constitucionalidad a su respecto debe ser efectuado con prescindencia de lo dispuesto en la norma referida.

**Causa:** "CNA ART S.A. c. Estado nacional -AFIP- ley 25.345 - dec. 863/1998 s/ proceso de conocimiento", 19/3/2014.

**Cita online:** AR/JUR/3135/2014

**Hechos:** En un caso donde se discutió la constitucionalidad de los arts. 1º, inc. d), del decreto de necesidad y urgencia 863/98, y 14 de la ley 25.345, la Cámara declaró la inconstitucionalidad de las normas, y revocó el pronunciamiento de la instancia anterior, en cuanto había decidido declarar abstracta la cuestión planteada por la actora, al entender que ya se había hecho lugar a su pedido de devolución de las sumas retenidas, en concepto de comisiones, por el servicio de cobro, establecidas por el decreto referido. La AFIP interpuso recurso extraordinario. La Corte Suprema de Justicia de la Nación hizo lugar parcialmente al remedio federal.

**Sumarios:**

1. La sentencia que declaró la inconstitucionalidad del art. 14 de la ley 25.345 —por el cual se ratificó el decreto de necesidad y urgencia 863/98—, que concede al Poder Ejecutivo la facultad de fijar una comisión sobre el total de la recaudación correspon-

anónima, derivado de la compraventa de inmuebles, no corresponde computar contra el precio de venta ajustado (\$ 18.000.000), el costo de adquisición de los bienes que, según la actora, se hallaría integrado por el precio de compra y por el valor original de las hipotecas y otros gravámenes que pesaban sobre aquéllos, asumidos por la empresa al momento de comprarlos, y por error omitió considerar en su declaración jurada, pues se verificó la extinción de esas deudas. Resulta inaceptable que la contribuyente se beneficie con la cristalización de ese costo cuando, de conformidad con la situación real que surge de la causa, el contribuyente nunca incurrió en un sacrificio patrimonial equivalente al valor que alegó, sino en un monto diez veces menor a aquél.

2. El costo de adquisición de inmuebles del que habla el art. 59 de la ley de impuesto a las ganancias constituye el sacrificio económico realizado por el contribuyente para adquirir dichos bienes. ■

2. El agravio de la AFIP, relativo a la arbitrariedad de la sentencia que declaró la inconstitucionalidad del art. 2º del decreto de necesidad y urgencia 863/98, cuando la causa se circunscribió a discutir sólo lo atinente al art. 1º del ese cuerpo legal. Al modificar éste el art. 2º del decreto 2741/91, estableció el cobro, por parte del organismo, de una tasa por ciertos servicios administrativos vinculados con la percepción y distribución de todos los aportes o contribuciones sobre la nómina salarial, de acuerdo con la normativa vigente, ella

debe recaudar y transferir automáticamente a las ART, no es atendible, pues se trata de un error material en que incurrió el a quo, y que debió haber sido objeto del recurso de aclaratoria (del dictamen de la Procuradora Fiscal, que la Corte Suprema de Justicia hace suyo).

3. En la causa en que se debatió la constitucionalidad de los arts. 1º, inc. d), del decreto de necesidad y urgencia 863/98, y 14 de la ley 25.345, que ratificó el decreto referido, no corresponde avanzar en el examen acerca de la validez de la ratificación, en cuanto a sus efectos retroactivos, pues tal materia quedó expresamente excluida del debate, en razón de que la cuestión fue declarada abstracta por el a quo, y esta deci-

sión fue consentida por las partes (del voto del doctor Maqueda).

4. La ley sobre ratificación de los decretos de necesidad y urgencia transforma la naturaleza del acto emanado del Poder Ejecutivo, el que a partir de tal circunstancia constitucional se identifica con la ley dictada por el órgano legislativo. En virtud de ello, la ratificación por ley necesariamente obliga al intérprete jurídico a analizar su alcance de manera de verificar si el vicio de origen ha sido subsanado: en tales supuestos, el efecto ratificadorio siempre es retroactivo, pues hacia el futuro lo que existe es la voluntad legislativa plasmada en una norma (del voto del doctor Maqueda). ■

La pretensión del fisco provincial —gravar con el impuesto de sellos el aumento de capital de una distribuidora de gas y el contrato de asistencia técnica— entorpece la normal marcha del instrumento de gobierno federal, y también provincial, dentro de las circunstancias en que fue creado.

**Causa:** "Distribuidora de Gas Cuyana c. Provincia de Mendoza y otros s/ contencioso administrativo", 22/04/2014.

**Cita online:** AR/JUR/7942/2014

**Hechos:** Una distribuidora de gas promovió acción procesal administrativa a fin de obtener la anulación de la resolución de la Dirección General de Rentas —resolución 526/2000 del Tribunal Administrativo Fiscal y el decreto del Poder Ejecutivo provincial 1498/00—, por la cual se la intimó al pago del impuesto de sellos por el acta de aumento de capital y por un contrato de asistencia técnica. La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza declaró inadmisibile la acción, que terminó en la instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. El Alto Tribunal hizo lugar a la demanda.

**Sumario:**

La acción interpuesta con el fin de repeler la pretensión del fisco provincial —gravar con el impuesto de sellos el aumento de capital de una distribuidora de gas y el contrato de asistencia técnica, convenido entre el Estado nacional y la Provincia de Mendoza, como un paso necesario para incorporar los activos de la empresa estatal que tenía a su cargo ese servicio público que luego sería privatizada—, debe ser admitida, pues tal pretensión entorpece la normal marcha de ese instrumento de gobierno federal, y también provincial dentro de las circunstancias en que fue creado. ■

## Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal

Para considerar configurada una reorganización empresarial —mediante la transferencia de activos y pasivos entre entidades que constituyen un conjunto económico—, el requisito de que la contraprestación consista en títulos representativos y no en dinero, resulta violatoria del principio de legalidad en materia tributaria.

**Causa:** "BBVA Banco Frances S.A. c. EN-AFIP DGI-Resol 56/05 20/07 s/ Dirección General Impositiva", sala V, 8/5/2014.

**Cita online:** AR/JUR/19487/2014.

**Hechos:** Un banco, en su calidad de propietario del 99,99% de las acciones de una entidad financiera, adquirió la totalidad de los activos y pasivos de esta última. Posteriormente, comunicó a la AFIP la iniciación de un proceso de reorganización empresarial libre de impuestos. La solicitud fue denegada por el organismo recaudador, al considerar que la reorganización empresarial no se configura cuando una sociedad compra los bienes de otra y re-

cibe como contraprestación una suma de dinero. El banco promovió demanda con el objeto de obtener la nulidad de la resolución administrativa. El juez de primera instancia rechazó la demanda, pero esa decisión fue revocada por la Cámara.

**Sumarios:**

1. Para considerar configurada una reorganización empresarial, en la transferencia de

activos y pasivos entre entidades que constituyen un conjunto económico, el requisito de que la contraprestación consista en títulos representativos y no en dinero, resulta violatoria del principio de legalidad en materia tributaria, en tanto introduce un requerimiento ajeno al marco legal dentro del cual se configura la excepción al pago del impuesto, o el traslado de los restantes beneficios impositivos contemplados por el art. 78 de la ley de impuesto a las ganancias.

- Si bien en determinados casos la transferencia de bienes de una sociedad a otra que

integra un mismo conjunto económico, en la que se paga como contraprestación una suma de dinero, puede constituir una simple operación de compraventa, y en otros casos esa modalidad puede ser utilizada como un artificio para disminuir la carga tributaria, la determinación de que esa venta o transferencia constituye, o no, un verdadero supuesto de reorganización empresarial amparada por la ley, exige un examen, caso por caso, sobre las razones explicitadas por las partes involucradas y sobre el resultado impositivo concretamente resultante. ■

## Tribunal Fiscal de la Nación

Corresponde reencuadrar en el art. 45 de la ley 11.683 la multa en el impuesto sobre los bienes personales, en la medida que del informe final de inspección no se desprende que el contribuyente haya actuado con dolo y el fisco no acreditó que hubiese incurrido en ocultaciones maliciosas.

**Causa:** "D.A. G. s/recurso de apelación - impuesto sobre los bienes personales", sala C, 28/2/2014.

**Cita online:** AR/JUR/12456/2014

**Hechos:** Un contribuyente interpuso recurso de apelación contra la resolución mediante la cual se le aplicó multa en el impuesto sobre los bienes personales, con sustento en los arts. 46 y 47, inc. b), de la ley 11.683. Sostuvo que el acto administrativo era nulo, por carecer de fecha de emisión. El Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, reencuadró la sanción en el art. 45 de dicha ley.

### Sumarios:

- La multa relacionada con el impuesto sobre los bienes personales, aplicada a un contribuyente por no declarar depósitos bancarios, con sustento en los arts. 46 y 47, inc. b), de la ley 11.683, debe ser reencuadrada en el art. 45 del citado cuerpo legal, pues del informe final de inspección no se desprende que el contribuyente haya actuado con dolo, y el fisco no acreditó que hubiese incurrido en ocultaciones maliciosas.

Corresponde reencuadrar en el art. 45 de la ley 11.683 la multa por defraudación fiscal en el impuesto al valor agregado, en tanto el contribuyente no actuó con dolo y el fisco no acreditó que éste hubiese incurrido en ocultaciones maliciosas.

**Causa:** "Baires Fot S.A. s/ recurso de apelación - IVA", sala C, 28/2/2014.

**Cita online:** AR/JUR/12455/2014

**Hechos:** El fisco impuso multa por defraudación, en el impuesto al valor agregado, a un contribuyente por haber incurrido en ventas no declaradas. Apelada la resolución, el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, decidió reencuadrar la sanción en el art. 45 de la ley 11.683.

### Sumarios:

- La multa, en el ámbito del impuesto al valor agregado, aplicada a un contribuyente por incurrir en ventas no declaradas, apoyada en los arts. 46 y 47, inc. a), de la ley 11.683, debe ser reencuadrada en el art. 45 del citado cuerpo legal, pues del informe final de inspección no se desprende que el contribuyente haya actuado con dolo y el fisco no acreditó que hubiese incurrido en ocultaciones maliciosas.

No corresponde ajuste en el impuesto al valor agregado, por impugnación de créditos fiscales, en tanto el fisco no logró probar la inexistencia del proveedor, ni que sus facturas fueran apócrifas. Además, la firma tomó los recaudos exigidos por las normas para la comprobación de las facturas emitidas.

**Causa:** "Cexim S.R.L. s/ recurso de apelación - impuesto al valor agregado", sala C, 28/2/2014.

**Cita online:** AR/JUR/12454/2014

**Hechos:** El fisco impugnó los créditos fiscales de una empresa agro-exportadora, provenientes de operaciones concertadas con dos proveedores. En consecuencia, determinó de oficio el impuesto al valor agregado. La empresa interpuso recurso de apelación. El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el ajuste respecto de un proveedor, y lo revocó con relación al otro.

### Sumarios:

- El ajuste por impuesto al valor agregado, practicado a una empresa agro-exportadora, a la cual se impugnaron créditos fiscales derivados de operaciones concertadas con un proveedor, debe ser revocada, pues el organismo recaudador no logró probar su inexistencia, ni que sus facturas fueran apócrifas. Además, la firma tomó los recaudos exigidos por las normas para la comprobación de las facturas emitidas, máxime al tener en cuenta que el proveedor fue incorporado a la base E-apoc con posterioridad a las operaciones involucradas, y el propio ente fiscal corroboró su domicilio fiscal.

ran apócrifas. Además, la firma tomó los recaudos exigidos por las normas para la comprobación de las facturas emitidas, máxime al tener en cuenta que el proveedor fue incorporado a la base E-apoc con posterioridad a las operaciones involucradas, y el propio ente fiscal corroboró su domicilio fiscal.

- La resolución fiscal mediante la cual se determinó impuesto al valor agregado a una empresa agro-exportadora, por impugnar créditos fiscales derivados de operaciones concertadas con un proveedor, se debe confirmar, pues aquélla no aportó prueba tendiente a desvirtuar las impugnaciones efectuadas, referidas a la falta de capacidad operativa y económica suficiente del proveedor para realizar dichas operaciones. ■

## NOVEDADES PROFESIONALES

**HUMBERTO P. DIEZ**  
**E-learning EN FOCO: "Impuesto a las Ganancias Personas Físicas 2013. Ley 26.893 - Decreto 2334/2013 - Exteriorización de moneda extranjera - Deducciones personales - Cómputo de percepciones"**

**HUMBERTO P. DIEZ**  
**"Ciclo de actualización tributaria 2014"**  
**Días:** martes  
**Fechas:** 11 de marzo, 6 de mayo, 10 de junio, 12 de agosto, 30 de septiembre y 25 de noviembre de 2014  
**Horario:** de 18:30 a 21:30 hs.  
**Lugar:** Paseo La Plaza. Corrientes 1660 - Sala Pablo Neruda

**HUMBERTO P. DIEZ**  
**"Ciclo de actualización tributaria - Mar del Plata 2014"**

**Días:** viernes  
**Fechas:** 14 de marzo, 9 de mayo, 13 de junio, 8 de agosto, 3 de octubre y 2 de diciembre de 2014  
**Horario:** de 16:00 a 19:00 hs.  
**Lugar:** Hotel Costa Galana de Mar del Plata - Boulevard Patricio Peralta Ramos 5725

**HUMBERTO P. DIEZ**  
**"Ciclo de actualización tributaria - Mendoza 2014"**

**Días:** miércoles  
**Fechas:** 5 de marzo, 29 de abril, 2 de julio, 24 de septiembre y 19 de noviembre de 2014  
**Horario:** de 15:30 a 18:30 hs.  
**Lugar:** Park Hyatt Mendoza - Chile 1124 - Mendoza

**OSVALDO BALAN**  
**"Ciclo de actualización impositiva, laboral y previsional agropecuaria 2014"**

**Fechas:** martes 26 de marzo, 28 de mayo, 30 de julio, 24 de septiembre y 26 de noviembre  
**Horario:** 9:30 a 13:00 hs.  
**Lugar:** Hotel Novotel - Corrientes 1334 (CABA)

**SUSANA ACCORINTI - JULIO GRISOLIA**  
**"Ciclo laboral y de recursos de la seguridad social - Actualización en temas esenciales"**

**Fechas:** lunes 12 de mayo, 9 de junio, 11 de agosto, 8 de septiembre, 20 de octubre y 10 de noviembre  
**Horario:** 17:00 a 20:00 hs.  
**Lugar:** Hotel Novotel - Corrientes 1334 (CABA)

**JOSE LUIS CETERI**  
**"Curso de auditoría fiscal en cada uno de los sectores de la empresa"**

**Días:** miércoles  
**Fechas:** 21 de mayo, 4 de junio, 18 de junio y 2 de julio  
**Horario:** 9:30 a 13:00 hs.  
**Lugar:** Hotel Novotel - Corrientes 1334 (CABA)

**DIEGO FRAGA - ROBERTO SERICANO**  
**E-learning: "Implicancias prácticas de los últimos regímenes de información de la AFIP"**

**FERNANDA ESTEVAO DIAZ - LEANDRO SCLAVO**  
**E-learning (Ampliado y actualizado): "Impuesto a las ganancias - Régimen de retención sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia (R.G. 2437)"**

**SUSANA ACCORINTI - AGUSTINA O'DONNELL**  
**E-learning: "Procedimientos en Tributos locales: AGIP Y ARBA"**

**JOSE LUIS CETERI**  
**E-learning: "Auditoría fiscal en cada uno de los sectores de la empresa"**

**HUMBERTO P. DIEZ**  
**E-learning: "Convenio multilateral"**

**OSVALDO BALAN - SANTIAGO SAENZ VALIENTE**  
**E-learning: "Impuestos en la actividad agropecuaria"**

## PANORAMA IMPOSITIVO

Exclusión de monotributistas:  
nuevo procedimiento para disponerla

Por Gastón Vidal Quera

El 25 de junio de 2014 la Administración Federal de Ingresos Públicos dictó la resolución general 3640, por medio de la cual estableció un nuevo procedimiento para excluir a los contribuyentes incluidos en el denominado *monotributo*. Se dispuso dar vigencia a este sistema de exclusión desde el 26 de junio, que es cuando se publicó la norma en el Boletín Oficial.

En líneas generales, cabe afirmar que se informatiza la decisión que haya de disponer la exclusión indicada, pues todo pasará a llevarse a cabo mediante la página web de la AFIP. Al mismo tiempo están contempladas graves sanciones, tales como la baja automática de la CUIT, con lo cual, en rigor, se puede ver dificultado el ejercicio del derecho de defensa de los contribuyentes en casos concretos, por cuanto tendrán aplicada la exclusión del monotributo para recién después de ello intentar defenderse, o revertir tal situación.

Resulta claro que es manifiesto el propósito del fisco en el sentido de dar rapidez al tratamiento de situaciones que considera deben ser excluidas del régimen del monotributo.

**I. El procedimiento de exclusión del monotributo**

Como era propio del anterior sistema de exclusión, cuando en el ahora aprobado la AFIP constata —a partir de las evidencias resultantes de sus registros y los controles informáticos— la existencia de alguna de las causales previstas en la ley 24.977 (art. 20 de su texto) (1), pondrá en conocimiento del contribuyente haber sido excluido de pleno derecho del régimen del monotributo. El nuevo proceso deja de notificar tal decisión al contribuyente, por medio de alguna clase de acto de contenido individual, y lo reemplaza con la publicación de la nómina de los sujetos excluidos en la página web de la AFIP, a la cual se debe ingresar con la clave fiscal. Asimismo, la exclusión será publicada en el Boletín Oficial con la denominación y la CUIT del contribuyente.

Cabe recordar que la ley 24.977, en su art. 21, contempla que acaecida una causal de ex-

clusión la AFIP “comunicará la exclusión de pleno derecho”. Lo esperable es que se le envíe una nota, o se dicte algún acto, y no que, como primera posibilidad, se lo excluya y notifique en el Boletín Oficial. En ese sentido, el art. 100 de la ley 11.683 otorga a la AFIP varias posibilidades de notificar a los contribuyentes (cartas certificadas, notas, cédulas, etc), al disponer en su párrafo final: “Si las citaciones, notificaciones, etc., no pudieron practicarse en la forma antedicha por no conocerse el domicilio del contribuyente, se efectuarán por medio de edictos publicados durante cinco (5) días en el Boletín Oficial, sin perjuicio de que también se practique la diligencia en el lugar donde se presume que pueda residir el contribuyente”.

Ello confirma que la utilización del Boletín Oficial, como forma de notificación, es un procedimiento residual y de excepción. Es difícil que un pequeño contribuyente se entere de su exclusión por ese medio, máxime si no cuenta con asesoramiento legal y contable.

Además, la exclusión también se reflejará en la Constancia de Inscripción (CUIT) con una leyenda cuyo texto dirá: “Excluido por causal art. 21, ley 24.977”. Es por ello, seguramente, que el contribuyente excluido se enterará cuando saque una constancia de inscripción, o algún cliente suyo lo haga y le informe la leyenda que sale en él.

Como ya adelantamos, la exclusión es aplicada automáticamente, y luego comienza la posibilidad, para el contribuyente, de procurar sea revertida esa situación y ofrecer las pruebas que considere necesarias a los fines de permanecer en el régimen.

Según ocurría en el anterior sistema, el contribuyente excluido de pleno derecho puede consultar los motivos de la medida, por intermedio del ingreso en la página web con su clave fiscal.

**II. Disconformidad con la exclusión: vías recursivas**

Si el contribuyente no comparte la decisión de exclusión aplicada por la AFIP tiene el derecho constitucional de presentar sus defen-

sas, así como también de ofrecer y producir pruebas tal como está concebido con respecto a todo procedimiento administrativo.

En el anterior régimen se podía presentar una disconformidad vía web, luego la AFIP dictaba una resolución. Y contra esta se podía interponer por escrito ante el funcionario de la AFIP que la dictó (art. 74 del Decreto 1397/79). Además la exclusión quedaba firme si eran consentidas por el contribuyente o se rechazaba el recurso presentado, por lo cual quedaba agotada la instancia administrativa. El nuevo sistema para la comentada exclusión contiene algunas cuestiones controvertidas, por las cuales queda afectado el derecho de defensa, al haber sido modificadas las vías recursivas, por cuanto ellas pueden ser utilizadas ante una exclusión ya consumada.

Efectivamente: frente a la exclusión dispuesta, el contribuyente puede presentar directamente el recurso de apelación (el citado art. 74 del decreto 1397/79), dentro de los quince días de la publicación de la exclusión en el Boletín Oficial. En tal sentido, el art. 3º, *in fine*, preceptúa: “... la interposición del recurso en cuestión se considerará efectuada en tiempo y forma si se realiza con anterioridad a la mencionada publicación oficial”. Como no está dispuesto enviar al contribuyente una comunicación formal, relativa a su exclusión, será de vital importancia esa publicación en el Boletín Oficial, por cuanto si transcurre el plazo de quince días referido en ese art. 3º, la decisión quedará firme. Esta situación es contraria a los derechos de los contribuyentes y generará controversias y litigios.

Pero la novedad es que el recurso se presenta ante la AFIP mediante transferencia electrónica de datos, y no por escrito, como sucede con otros recursos; se emitirá un *acuse de recibo*, como constancia de admisión formal del recurso. Esta forma de presentación puede perjudicar el aporte de pruebas y cercenar el derecho de defensa.

Es preciso tener en cuenta que este recurso, por principio general, no tiene efectos suspensivos hasta su resolución: durante el tiempo en que tal recurso esté siendo analizado por la AFIP, la exclusión continuará vigente. La decisión del recurso agota la vía administrativa y el contribuyente podrá acceder a la judicial.

**III. Consecuencias de la exclusión. La baja de la CUIT**

La ley 24.977 dispone en su artículo 21: “Los contribuyentes excluidos ... serán dados de alta de oficio o a su pedido en los tributos —impositivos y de los recursos de la seguridad social— del régimen general de los que resulten responsables de acuerdo con su actividad, no pudiendo reintegrarse al régimen hasta después de transcurri-

dos tres años calendario posteriores al de la exclusión”. La nueva normativa dispone expresamente para los contribuyentes excluidos del monotributo el alta de oficio en los tributos —impositivos y de la seguridad social— de los que resulten responsables de acuerdo con su actividad. Se contempla también el alta en el Régimen Nacional de Trabajadores Autónomos. El alta en los tributos tendrá efectos desde el mes inmediato anterior a la fecha de publicación de la exclusión en el Boletín Oficial.

Pero es absolutamente novedosa la posibilidad que prevé la AFIP para estas situaciones: y la de dar de baja la CUIT. En ese punto, se dispone que si el contribuyente no cumple con sus deberes formales —presentar declaraciones juradas— dentro de los ciento veinte (120) días contados a partir de la publicación en el Boletín Oficial o de la notificación del rechazo del recurso, se dispondrá la inactivación transitoria de la CUIT y en forma simultánea se bloqueará la clave fiscal, de tal suerte se crea el impedimento de operar en el sistema fiscal. Esta sanción como es la baja de la CUIT, está siendo utilizada activamente por la AFIP para diversas situaciones como en el caso de las denominadas “sociedades fantasmas”, pero carece de respaldo legal para su aplicación como está siendo realizada.

La inactivación de la CUIT quedará sin efecto cuando: a) la AFIP realice una fiscalización y de ella derive un ajuste de tributos; b) se dicte una resolución administrativa o judicial determinando tributos adeudados, aunque ella sea impugnada; c) cuando el sujeto regularice su situación respecto de las obligaciones del régimen general de las que resulte responsable.

**IV. Comentarios finales**

El nuevo procedimiento de exclusión del monotributo va en línea con el criterio actual de la AFIP: informatizar y realizar en forma rápida la aplicación de esta clase de sanciones. Con ello se busca dar rapidez a su efectivización.

La baja de la CUIT es un ejemplo de ello, y ahora se contempla también expresamente su aplicación para los monotributistas excluidos. Existen casos en los que el derecho de defensa se verá perjudicado, sea por la poca posibilidad de aportar pruebas en el recurso que se presente vía web, o con la exclusión ya efectivizada en todos los sistemas informáticos.

Estas situaciones llevarán a una mayor litigiosidad entre el fisco y los contribuyentes, y será el Poder Judicial quien deba dar las respuestas frente a los casos concretos que se planteen, sea por la vía de acciones declarativas o amparos. ■

## NOTAS

(1) Como ser que los ingresos brutos en los últimos 12 meses anteriores superen los de la categoría; tener precios de venta de cosas muebles superiores a los permitidos (\$2.500) o adquirir bienes o realizar gastos de índole

personal incompatibles con los ingresos declarados y los mismos no sean debidamente justificados, entre otros parámetros contemplados.