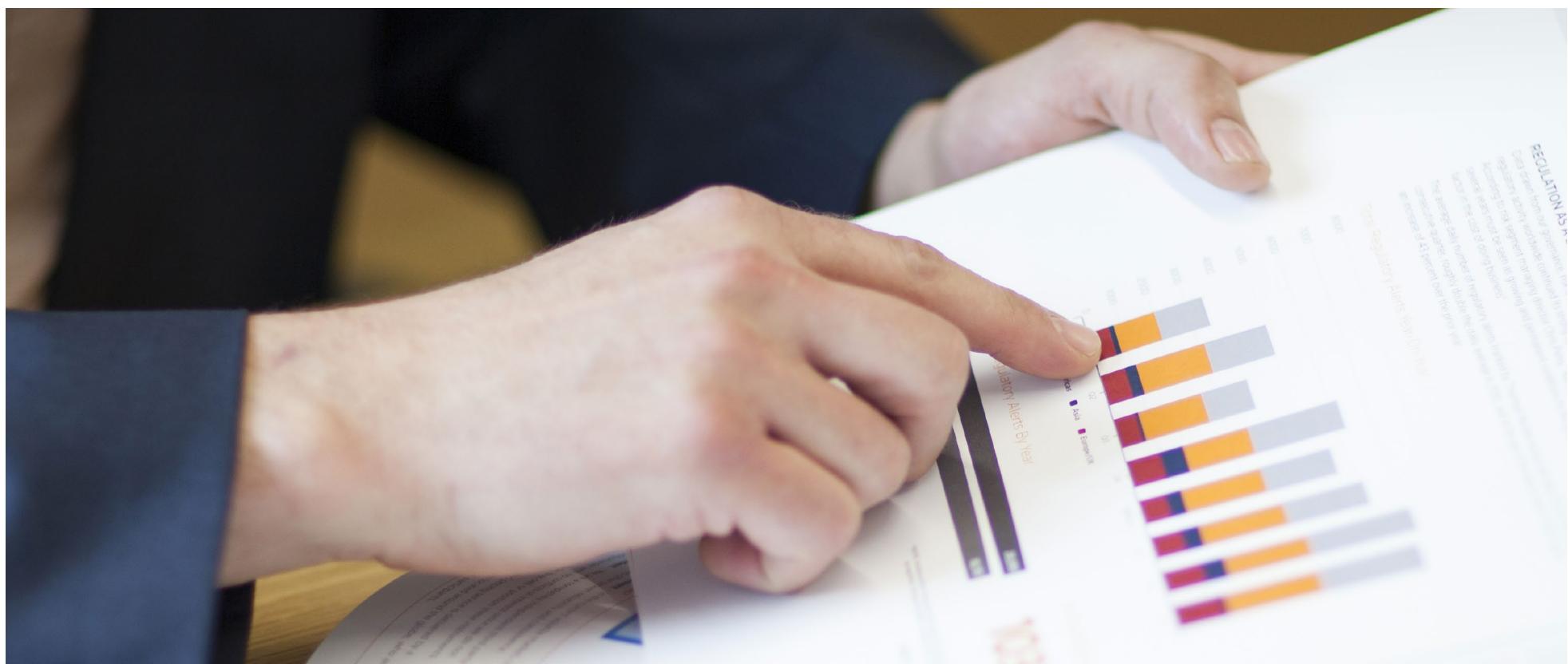


Directora: Ariadna L. Artopoulos
Coordinadora: María Agustina Salatino

Año II | Mayo de 2024 - Nº 1

ISSN: En trámite - RNPI: En trámite



Tributación nacional | Doctrina

Precios de transferencia en tiempos de crisis a la luz de la jurisprudencia argentina



María Celina Valls



Jalhil Damus Pastorio

2

Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) y su vigencia temporal



Daniel R. Garcia

5

¿Es posible argumentar en favor de la existencia de un principio de transparencia en materia financiera?



Teo Begega Ciampichini

6

Tributación nacional | Nota a fallo

Exclusión de pleno derecho del monotributo

Facturación mayor al máximo previsto para la categoría. Apartamiento publicado en el Boletín Oficial. Publicidad y fundamento del acto

CNFed. Contencioso administrativo, sala II, 02/02/2024. - Cortese, Carlos Gabriel c. EN - AFIP s/Dirección General Impositiva.

10

La validez de la notificación en el Boletín Oficial

Comentarios al fallo "Cortese, Carlos Gabriel c. EN - AFIP s/Dirección General Impositiva"



Sebastián Sartor



Melisa Moreira

11

Tributación nacional e internacional | Doctrina

Desentrañando los criptoactivos

Tratamiento impositivo, desafíos y perspectivas tanto en la Argentina como Latinoamérica



Mariela Sas

11

Tributación local | Nota a fallo

Impuesto sobre los ingresos brutos

Coparticipación de impuestos. Finalidad de lucro. Interpretación arbitraria de la ley.

CS, 19/03/2024. - Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c. Provincia del Chaco s/amparo.

15

Las entidades sin fines de lucro en el impuesto sobre los ingresos brutos

A propósito de la sentencia dictada en "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA"



Francisco Peris

15

Tributación aduanera | Nota a fallo

Infracciones aduaneras

Revocación de la multa. Precio por ventas sucesivas. Interpretación del Código Aduanero.

CS, 29/02/2024. - Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c. DGA s/recurso directo de organismo externo.

17

La infracción de declaración inexacta y las ventas trianguladas

Reflexiones sobre el caso "Pioneer Argentina"



Juan Patricio Cotter

17

Tributación nacional | Doctrina

Precios de transferencia en tiempos de crisis a la luz de la jurisprudencia argentina

Maria Celina Valls

Abogada (Medalla de Oro) recibida en la Universidad Nacional de Tucumán. Magíster en Derecho y Economía, con orientación en Impuestos. Graduada en la Universidad Torcuato Di Tella y Magíster en Ciencias Jurídicas graduada en la *Universitat Pompeu Fabra*, España. Socia de Área de Derecho Tributario del Estudio O'Farrell. Es directora ejecutiva de la Maestría en Derecho Tributario y LLM en Derecho Tributario de la Universidad Torcuato Di Tella. Es co-coordinadora de la Comisión de Precios de Transferencia de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Fue relatora nacional ante la *International Fiscal Association* (IFA). Publicó trabajos sobre temas de tributación internacional y local.

SUMARIO: I. Introducción.— II. Caso “Toyota” PF 1999. Ajuste de capacidad ociosa. Rango.— III. Caso “Boehringer” PF 1999. Pauta temporal de comparabilidad.— IV. Caso “Acindar” PF 2001. Shock de demanda. Indicador de utilidad. Parámetro temporal.— V. Caso “Transportadora de Energía” PF 2002. Préstamos. Recalificación.— VI. Comentarios finales.

I. Introducción

El objetivo de este trabajo es presentar reflexiones a partir de la revisión de la jurisprudencia argentina sobre precios de transferencia, con foco en los aspectos relativos a la crisis y su incidencia en la metodología de precios de transferencia.

Se intenta responder el siguiente interrogante: ante una crisis económica de gran magnitud como la registrada en Argentina iniciada a finales del año 1998 y cuyo extremo de gravedad se produjo en el año 2002, ¿cuál fue el impacto en la metodología de precios de transferencia aplicada en Argentina, considerando que, en esos años, al mismo tiempo, estaba en etapa de incorporación la regulación de los precios de transferencia en la legislación argentina? ¿cuáles fueron los puntos controvertidos entre los contribuyentes y la Administración Tributaria? Y, finalmente, ¿cómo fueron dirimidos tales aspectos controvertidos en la justicia?

Bajo este prisma, y considerando las sentencias disponibles, se analizan los siguientes casos de precios de transferencia referidos a la crisis argentina de finales del año 1998 hasta el año 2002, su correlato en la metodología de precios de transferencia, y la resolución de aspectos controvertidos en las sentencias judiciales.



La crisis mexicana de 1995, la crisis asiática de 1997, la crisis rusa de 1998 y la brasileña de 1999 fueron impactando en la economía argentina que se encontraba en tránsito de salida de la Convertibilidad, iniciando así un período de recesión en el año 1999. Por la fuerte integración de las economías brasileña y argentina, la crisis de Brasil de 1999 tuvo un fuerte impacto para las importaciones y exportaciones argentinas, profundizando así la recesión en nuestro país.

De esta manera, durante el año 1999, por ejemplo, la importante caída de la producción para las empresas industriales en Argentina se presentó como un “acontecimiento extraordinario”, en virtud del cual, las compañías recurrieron a ajustes de comparabilidad para normalizar sus resultados a los efectos de la normativa de precios de transferencia, despejándolos así de acontecimientos extraordinarios que no se verificaron en la muestra de empresas comparables. Así, en el marco de la aplicación de un método de precios de transferencia basado en utilidades, se realizaron ciertos ajustes de comparabilidad tales como el de capacidad ociosa, que fueron analizados en los casos

“Toyota” y “Volkswagen”, ambos del Período Fiscal 1999, entre otros.

Asimismo, en virtud de la recesión económica y devaluación cambiaria producida en Brasil —principal destino de muchos productos industrializados en Argentina— algunas empresas emplearon múltiples años a los efectos de la comparabilidad —y no de forma aislada el año de la crisis—. Este tema se analizó en el caso “Boehringer” relativo al Período Fiscal 1999.

Durante los años 2000 y 2001, la crisis se fue acentuando. Así, por ejemplo, el deterioro del nivel de construcción en el año 2001, con la consecuente caída de la demanda interna en el año 2001 de productos siderúrgicos, tuvo su impacto en la elección del indicador de utilidad —basado en activos o costos— en el marco de la aplicación del Método del Margen Neto de la Transacción. Este aspecto, en particular, fue objeto de análisis en el caso “Acindar” relativo al Período Fiscal 2001.

El año 2002, por su parte, fue un ejercicio —según fuera reconocido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (1)— “signado por un grave estado de perturbación económica, social y política que dio lugar a una de las crisis más graves de la historia contemporánea de nuestro país [...]. Esta



Jahil Damus Pastorio

Abogado (UBA) con orientación en Derecho Tributario y en Derecho Empresarial. Actualmente, está cursando la Maestría en Derecho Tributario en la Universidad Torcuato Di Tella. Realizó un curso de posgrado en Fiscalidad Internacional de la Universidad de Valencia, España, y el Programa Iberoamericano en Tributación Internacional de la Universidad Torcuato Di Tella. Se desempeña como abogado en el área de Derecho Tributario del Estudio O’Farrell.

situación trajo aparejados importantes cambios económicos que se tradujeron, entre otros aspectos, en el abandono de la Ley de Convertibilidad y la consecuente variación en el poder adquisitivo de la moneda”.

Las dificultades para afrontar pagos en el año 2002 pusieron a prueba la naturaleza de los negocios jurídicos entre partes vinculadas. En la causa “Transportadora de Energía”, se examinó el principio de realidad económica en un contexto de crisis.

Este trabajo pretende abordar estos temas en el marco de los casos con sentencias judiciales.

En este contexto, es importante mencionar que la legislación argentina incorporó el análisis de los precios de transferencia a

partir de la ley 25.063 —en vigor desde el 31/12/1998—, por lo que los efectos de las crisis fueron examinados bajo el marco de una reciente regulación. Este aspecto fue subrayado por el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), por ejemplo, en la causa “Boehringer” del Período Fiscal 1999, donde se puso de resalto la “escasa doctrina y jurisprudencia que pueda servir de orientación en los casos dudosos que se presentan, situación que resultaba aún más compleja en el período 1999”.

También es importante señalar que el contexto normativo examinado en estas sentencias (según corresponda, Períodos Fiscales 1999, 2000, 2001, o 2002), difiere, en ciertos aspectos, respecto a las regulaciones actualmente vigentes, lo que será identificado en el análisis de cada caso.

II. Caso “Toyota” PF 1999. Ajuste de capacidad ociosa. Rango

Resumen del caso

- Período fiscal: 1999
- Método: Margen Neto de la Transacción (MNT), indicador Tasa de Retorno sobre el Capital Empleado (TRCE)
- Puntos controvertidos:
 - Ajuste de capacidad ociosa extraordinaria: se discute la cuantificación de este ajuste de comparabilidad, si corresponde ser aplicado plenamente (posición del contribuyente) o, bien, si solo corresponde aplicar en la medida que excede la mediana de capacidad ociosa de los comparables (posición de la Administración Fiscal).
 - Aplicación del rango total (posición del contribuyente) o rango intercuartil (posición de la Administración Fiscal).
- Sentencias: TFN revoca el ajuste fiscal, CAF confirma la sentencia del TFN, CSJN declara desierto el recurso de AFIP.

II.1. Los hechos del caso

En los autos caratulados “Toyota Argentina SA s/recurso de apelación” (Expediente N° 26.860-I) se controvierte un ajuste de precios de transferencia correspondiente al Período Fiscal 1999.

Toyota, a los efectos del método de validación de precios, aplicó el “Método del Margen Neto de la Transacción” (MNT), empleando la Tasa de Retorno sobre el Capital Empleado” (TRCE) como indicador de utilidad, arribando a una tasa del 13,81%, la cual se encontraba dentro del rango intercuartil fijado entre el 11,28% y 17,24%, y una mediana del 13,71%. El contribuyente explica, en varias ocasiones, que voluntariamente aplicó el rango intercuartil, pero no estaba obligado a hacerlo, conforme las regulaciones vigentes.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) aplicó el mismo método (MNT) e indicador (TRCE), pero impugnó la forma de cuantificar el ajuste por capacidad ociosa, lo que llevó a determinar una *ratio* de TRCE del 5% para Toyota, el que quedaba fuera del rango intercuartil, realizando un ajuste, considerando la mediana de 13,71%.

Las diferencias entre el contribuyente y la AFIP residieron en los siguientes dos aspectos:

i) Ajuste de capacidad ociosa extraordinaria

El aspecto controvertido versaba la metodología de ajuste de “capacidad ociosa extraordinaria”.

Este ajuste de capacidad ociosa buscaba normalizar la utilidad de Toyota en función de la existencia de circunstancias excepcionales.

nales verificadas en Toyota en el Período Fiscal (PF) 1999 y que no se registraban en los comparables. En efecto, según surge de las sentencias, la empresa registró una capacidad ociosa "extraordinaria" con una fuerte y excepcional incidencia en sus costos fijos.

Toyota señaló que la capacidad normal esperada de producción, en el PF 1999, respondía a un total de 21.500 unidades anuales. Sin embargo, sostuvo que no alcanzó su producción normal estimada para el ejercicio fiscal, sino que solo produjo 13.211 unidades anuales, motivo por el cual debió ajustar sus costos y gastos fijos en función a la subabsorción que originó dicho defecto de producción en el período fiscal controvertido.

En función de ello, Toyota realizó un ajuste de capacidad ociosa extraordinaria del 38,5% (2), pero la AFIP solo consideró la capacidad ociosa que representara el exceso de capacidad ociosa de los comparables. Así, consideró que la "mediana" de la ociosidad de las empresas comparables se encontraba en el 31,68%, y por ello, solo admitió el ajuste por el 6,87%, esto es, por el excedente de la capacidad ociosa de los comparables del 31,68%.

La ponderación del ajuste de capacidad ociosa tiene efectos en la utilidad medida por la TRCE, pues, en función de la cuantificación del ajuste de capacidad ociosa, se determinaba una utilidad del 13,81% según el contribuyente, o del 5% según AFIP. Si se consideraba esta última, el TRCE quedaba fuera del rango intercuartil.

ii) Rango total vs. Rango intercuartil

Toyota alegaba que, aun desestimando cualquier tipo de ajuste de capacidad ociosa, la TRCE de Toyota quedaba dentro del rango total de los comparables. Y por lo tanto, correspondía aplicar el rango total y no el rango intercuartil empleado por AFIP.

II.2. Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación del 28 de abril 2011, TR LALEY AR/JUR/38659/2011

El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar el ajuste fiscal practicado.

Para así resolver, sostuvo, en primer lugar, que la pretensión fiscal basada en la aplicación del "rango intercuartil" y la "mediana", resulta violatoria del principio de legalidad. Indicó que tales herramientas aparecen recién mencionadas en la res. general 1122/2001 (AFIP-DGI) para períodos fiscales posteriores. Por tal motivo, concluyó que no se podían aplicar, en forma retroactiva, disposiciones normativas vigentes en períodos posteriores al aquí examinado.

El Tribunal agregó que la inclusión de las técnicas estadísticas mencionadas en las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y en la reglamentación del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica, como así también la aceptación internacional de su uso, solamente constituyen pautas o guías orientativas que, de ninguna manera, pueden establecer requisitos no contemplados por la normativa argentina.

Consideró que Toyota había dado cumplimiento a la normativa vigente sobre precios de transferencia toda vez que el Coeficiente TRCE aplicado por Toyota se encontraba dentro del rango total de los comparables, único requisito legalmente establecido al efecto.

(2) La capacidad empleada del ejercicio 1999 del 61%, según surge de los considerandos de la sentencia, se calculó considerando el porcentaje entre producción efectiva de vehículos en el curso del PF 1999 (13.211 vehículos) respecto a la capacidad de producción normal

II.3. Sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, del 8 de noviembre de 2012, TR LALEY AR/JUR/60809/2012

La Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal resolvió rechazar el recurso de apelación y revisión limitada deducido por la AFIP.

La Cámara confirmó la improcedencia de aplicar el rango intercuartil a la luz de la legislación vigente al cierre del Período Fiscal 1999.

Asimismo, la Excmo. Cámara convalidó el mecanismo de ajuste empleado por el contribuyente en cuanto consideró la capacidad ociosa extraordinaria registrada por la empresa durante el Período Fiscal 1999, y por tanto, el ajuste era indispensable para homogeneizar la muestra con las empresas comparables, máxime en atención a que el Fisco Nacional no había producido prueba que acreditase que las referidas empresas comparables habían padecido "análogas circunstancias" a las de Toyota SA.

II.4. Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 2 de septiembre de 2014, TR LALEY AR/JUR/55536/2014

La Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró desierto el recurso de apelación. Consideró que el memorial de agravios no logró desvirtuar los fundamentos de la sentencia del TFN y de la Cámara sobre la vulneración del principio constitucional de legalidad.

II.5. Comentarios

En este caso, no se controvirtió el método (MNT) ni el indicador de utilidad empleado (TRCE). La controversia estuvo centrada en el metodología de cálculo del ajuste a la comparabilidad en concepto de capacidad ociosa, lo que, a su turno, llevaba a determinar uno u otro coeficiente de utilidad, el que, a su vez, en el marco de un rango total de utilidades, dejaba a Toyota en el rango de utilidades de los comparables, mientras que, en el marco de un rango intercuartil, dejaba la utilidad de Toyota fuera de este rango y de allí la pretensión de AFIP de ajustar la utilidad a la mediana del rango.

Es decir, se plantean dos temas controvertidos: uno, referido al del ajuste de capacidad ociosa, y el otro, referido al uso de herramientas estadísticas (rango intercuartil y mediana). Este último aspecto, no constituye un aspecto controvertido actualmente, toda vez que el uso del rango intercuartil y la mediana se encuentran previstos en el decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias (3) y la reglamentación (4), actualmente vigentes.

Volviendo al ajuste de capacidad ociosa, se extraen tres aspectos importantes para el análisis de los precios de transferencia: el primero, referido al ajuste de capacidad ociosa extraordinaria; el segundo, y a modo de derivación del primero, la carga de la prueba; y el tercero, la interrelación entre las normas domésticas y las guías de precios de transferencia.

La sentencia de la Cámara considera expresamente el ajuste a la capacidad ociosa. De este caso, se infiere una importante reflexión sobre la carga de la prueba de la existencia de la capacidad ociosa extraordinaria y las diferencias de ociosidad entre el contribuyente y los comparables.

Según surge de las sentencias, se produjeron pruebas periciales contables, económicas, in-

stalada para ese mismo PF 1999 (21.500 vehículos). La capacidad ociosa fue del 39% aproximadamente.

(3) Decreto PEN 1170/2018, art. 42.

(4) Resolución General (AFIP) 4717/2020, art. 29.

(5) [https://www.afip.gob.ar/operaciones-internacio-](https://www.afip.gob.ar/operaciones-internacionales/)

genieril, y pruebas informativas que probaron los hechos extraordinarios que afectaron la actividad del contribuyente, y, por ende, que el ajuste era indispensable para homogeneizar la muestra con las empresas comparables.

En materia de carga de la prueba, se consideró que la contribuyente probó este acontecimiento "inusual" y que la AFIP no realizó prueba —en contrario— para acreditar que las empresas comparables padecieron análogas circunstancias.

Lo interesante también del caso es que analiza la cuestión relativa a la regulación positiva en Argentina y su vinculación con

III. Caso "Boehringer" PF 1999. Pauta temporal de comparabilidad

Resumen del caso

- Período fiscal: 1999
- Método: Margen Neto de la Transacción (MNT)
- Puntos controvertidos referidos a crisis: parámetro temporal
 - o la contribuyente se basó en los PF 1996 a 1998 para los comparables, y los PF 1997 a 1999 para sus resultados
 - o AFIP utilizó el promedio de 3 años de las empresas comparables (1996 a 1998) y la información del contribuyente del PF 1999.
- Sentencia: sentencia del TFN de fecha 13 de abril de 2012 que acepta algunas objeciones de AFIP y rechaza otras.

III.1. Los hechos del caso

En los autos caratulados "Boehringer Ingelheim SA s/apelación" (expediente N° 26.713-I y su acumulado), en lo que a precios de transferencia se refiere, se discutió la determinación de oficio en relación con el impuesto a las ganancias por el Período Fiscal 1999.

Según surge de los términos de la sentencia del Tribunal Fiscal de fecha 13 de abril de 2012 (TR LALEY AR/JUR/34257/2012), las cuestiones controvertidas eran las siguientes: a) La impugnación de tres comparables por parte del Fisco; b) El parámetro temporal de comparabilidad: la contribuyente se basó en los PF 1996 a 1998 para los comparables, y los PF 1997 a 1999 para sus resultados; c) El análisis funcional que realizó la AFIP de la contribuyente; d) La selección de los indicadores utilizados; e) La metodología de cálculo del ajuste por la "tasa riesgo país"; y f) La utilización de la "mediana".

Nos concentraremos en el aspecto temporal de la comparabilidad, sin perjuicio de mencionar que, en materia de comparables, análisis funcional y el indicador de utilidad aplicable, el TFN aceptó las objeciones fiscales. Mientras que, en materia de "tasa de riesgo país" y aplicación de la mediana, desestimó los ajustes de AFIP.

En lo que respecta al parámetro temporal, el Tribunal Fiscal sostuvo que la utilización de múltiples años para obtener un indicador de utilidad de las comparables resulta más representativa del ciclo de negocio de las empresas y de los productos, a la vez que reduce la distorsión potencial que podrían causar diversas condiciones específicas de un año en particular.

Asimismo, refiere a la ausencia de normas sobre este punto en las regulaciones vigentes en el año 1999. Remite a las Guías de Precios de Transferencia las que recomiendan la información de múltiples años, tanto para la empresa examinada como para los comparables, a fin de que los márgenes sean compa-

bles, y a su vez, tomar en cuenta los efectos de los ciclos productivos y las condiciones económicas de corto plazo (cfr. Guías OECD).

En suma, el caso Toyota, enmarcado en la caída de la producción generalizada en Argentina que se registró en el año 1999, aporta importantes discusiones y fija lineamientos interesantes para el futuro.

rables, y a su vez, tomar en cuenta los efectos de los ciclos productivos y las condiciones económicas de corto plazo (cfr. Guías OECD).

Con base en lo expuesto, considera que la AFIP no ha aportado argumentos para invalidar la metodología aplicada por el contribuyente.

III.2. Comentarios

Resulta interesante mencionar esta causa por el aspecto temporal de la comparabilidad, aunque debe aclararse que, a diferencia del PF 1999 objeto de esa causa, las regulaciones actualmente vigentes contemplan este aspecto con una solución distinta a la adoptada en esta causa.

En efecto, el art. 33 del decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias actualmente dispone que, a los efectos del análisis de comparabilidad, podrán tomarse datos de los comparables que abarquen más de un período "cuanto el tipo de negocios o las condiciones de mercado así lo justifiquen", pero la información sobre la parte evaluada deberá ser siempre "la del período fiscal bajo análisis". En otros términos, bajo ciertas condiciones, se habilita el uso de múltiples años para los comparables, pero solo la información del período fiscal en examen para la parte local testeada.

En este contexto, merece una mención especial las Guías publicadas por la AFIP respecto a "Precios de Transferencia y COVID-19" (5), en las que se recomienda adoptar, tanto para los comparables como para el contribuyente examinado, la información del mismo período fiscal objeto de estudio en virtud de los efectos particulares de la pandemia por COVID-19 y los resultados extraordinarios generados. Ello, a fin de evitar la distorsión de resultados de períodos pre y postpandemia. Este aspecto fue receptado en el art. 11 de la resolución general 5010/2021 (AFIP) para los ejercicios fiscales cerrados entre el 31 de diciembre de 2020 y el 31 de diciembre de 2021, ambos inclusive (6).

período bajo análisis, de conformidad con las recomendaciones y sugerencias que se encuentran disponibles en el micrositio "Operaciones Internacionales" en el sitio web institucional.

IV. Caso "Acindar" PF 2001. Shock de demanda. Indicador de utilidad. Parámetro temporal

Resumen del caso

- Período fiscal: 2001 (ejercicio irregular junio/2001)
- Método: MNT
- Punto controvertido referidos a crisis:
 - Tipo de indicador de utilidad (TRCE o MOCT) considerando la caída de la demanda: medición de la rentabilidad sobre capital operativo (TRCE, según AFIP) o sobre costos totales (MOCT, según Acindar)
- Sentencia: sentencia del TFN confirmó la determinación, en base a una reliquidación ordenada.

IV.I. Los hechos del caso

En los autos caratulados "Acindar Industria Argentina de Aceros SA", se discutió la resolución determinativa de oficio del Impuesto a las Ganancias correspondiente al Período Fiscal 2001 (ejercicio irregular junio 2001) de Acindar, una de cuyas principales actividades era la manufactura de productos siderúrgicos y exportación de sus productos.

Se controvieren tres aspectos: (i) ¿cuál es el indicador de utilidad para aplicar el método de precios de transferencia denominado Margen Neto de la Transacción (MNT)?, a saber: el Margen Operativo sobre Costos Totales (MOCT) utilizado por la actora, o bien la Tasa de Retorno sobre Capital Empleado (TRCE) empleada por el Fisco Nacional; (ii) si corresponde recurrir a promedios trianuales para medir los ratios de rentabilidad de Acindar y las compañías comparables; y, (iii) la existencia de errores de cálculo en la liquidación efectuada por el Fisco Nacional en el acto determinativo apelado.

Según se desprende de la descripción de los hechos contenida en la sentencia del Tribunal Fiscal, la elección del TRCE propuesta por el Fisco estaba fundada en el tipo actividad y las características de la compañía bajo análisis, así como de los potenciales comparables. En función de ello, concluyó que el TRCE era el índice más representativo para una empresa de capital intensivo.

Por su parte, Acindar había objetado la utilización de tal indicador, en tanto su fórmula de cálculo no contemplaba el shock de demanda ocurrido en el año 2001 que, según alegaba, habría traído aparejado una disminución de su rentabilidad para dicho período.

El Tribunal Fiscal de la Nación, al confirmar el ajuste fiscal practicado, sostuvo que la firma actora no pudo probar las circunstancias fácticas (esto es, el shock de demanda durante el período fiscal controvertido) que alegó para sostener la aplicación del MOCT en lugar del TRCE utilizado por AFIP en su ajuste.

La Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Cita: TR LALEY AR/JUR/8634/2018), por su parte, luego de reseñar la normativa vigente durante el período fiscal irregular controvertido y las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de los años 1995 y 2010, como así también la prueba acompañada y producida por la actora, resolvió confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Respecto al indicador de utilidad, con base en la prueba aportada y producida, la Cámara considera que no se acreditó la

caída de la productividad que fundamentara la elección del MOCT por parte de Acindar.

Por la misma razón, desestima el uso de la información con base en el promedio de tres años empleada por Acindar, porque las Directrices de la OECD solo habilitan estos mecanismos cuando es útil para medir el impacto de la coyuntura económica. En este sentido, la Cámara expresa que resultaba "insoslayable acreditar el impacto concreto y la magnitud que cobró la referida crisis en la situación puntual de la empresa, circunstancia que no fue suficientemente demostrada en esta causa".

IV.2. Comentarios

En este caso, se observa que la carga de la prueba fue el aspecto clave en esta controversia. La Cámara no tuvo por acreditado el impacto concreto de la coyuntura económica alegada por el contribuyente para elegir el MOCT y, por ello, confirmó el ajuste fiscal con base en la aplicación de la TRCE.

Las Directrices de Precios de Transferencia refieren a los indicadores de utilidad en el Capítulo II, fijando algunos principios generales, pero indican que, en definitiva, la elección debe realizarse en cada caso en particular de forma razonable y confiable.

El actual art. 29 del decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, dispone con relación al MNT que, a los "fines de establecer dicho margen, podrán considerarse factores de rentabilidad tales como: retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios, de acuerdo con el tipo de actividad y demás hechos y circunstancias del caso y la naturaleza del tipo de operación analizada".

La resolución general 4717/2020 (AFIP) prevé el uso del TRCE para las actividades intensivas en capital. Así, el art. 9º establece: "Cuando se utilice el método de margen neto de la transacción, en relación con actividades intensivas en capital, el indicador de resultado operativo sobre activos en la parte evaluada y en los comparables deberá calcularse computando los activos operativos, los cuales se estimarán tomando el total de activos, al que se le restarán los importes de las inversiones corrientes, de las inversiones no corrientes, de los activos intangibles y del rubro 'Otros Activos'. Para la aplicación de este indicador, deberá exponerse el método de valuación de los activos del contribuyente y el de cada comparable, a efectos de constatar que la valoración de unos y otros es consistente, es decir, en ambos casos, es realizada a valores contables".

Sobre el uso de la información financiera de varios años, remitimos a los comentarios a la causa "Boehringer".

V. Caso "Transportadora de Energía" PF 2002. Préstamos. Recalificación

Resumen del caso

- Período fiscal: 2002
- Punto controvertido: determinar si el negocio jurídico entre partes vinculadas era un aporte de capital o un préstamo.
- Sentencias: sentencia del TFN y de Cámara (sala II) confirman la determinación de oficio. El 26/12/2019, la CSJN ordena dictar nuevo pronunciamiento y la Sala IV revoca la determinación de oficio por sentencia del 11/8/2020.

V.1. Los hechos del caso

En los autos "Transportadora de Energía SA", la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación había confirmado la determinación de oficio correspondiente al Ejercicio Fiscal 2002 (TR LALEY AR/JUR/44270/2013).

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) impugnó la deducción de diferencias de cambio e intereses con relación a los pagos de intereses y devoluciones de capital generadas por contratos de mutuo en dólares estadounidenses, celebrados en el año 2001 con Companhia de Interconexão Energética (CIEN), firma constituida en la República Federativa del Brasil.

El Tribunal destacó que CIEN era la accionista mayoritaria de TESA y que, por ende, la estructura del acuerdo entre TESA y CIEN se alejaba de un verdadero contrato comercial de préstamo de dinero, asemejándose, en cambio, a un aporte de capital efectuado por un accionista para el giro operativo de TESA.

La Cámara, por su parte, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Posteriormente, la Corte ordenó dictar un nuevo pronunciamiento, con base en los lineamientos establecidos en el Dictamen de la Procuración, especialmente en dos aspectos.

En primero término, sostuvo que del mero incumplimiento de un acuerdo no se puede derivar sin más y sin considerar las circunstancias de cada caso, una mutación en la naturaleza jurídica de un instituto, ya que ello importaría, derechosamente, dejar librada la sustancia jurídica de todo acto a lo que pudiera suceder a la poste, es decir supeditando toda conclusión a lo que los hechos ulteriores determinasen.

Asimismo, el dictamen puso de relieve que las instancias anteriores no habilitaron la producción de la prueba tendiente a acreditar las razones que sustentaron el incumplimiento del préstamo, tales como: a) La crisis económica desatada a finales del año 2001; b) La consecuente devaluación de la moneda, tras la declaración de emergencia económica, social y financiera que se produjo con la ley 25.561 y sus normas complementarias; c) Y, también la modificación de las condiciones del negocio que había encarado, puesto que la intervención estatal en el mercado del transporte de energía eléctrica la privó de obtener los ingresos previstos a partir de la explotación de la obra realizada —y para la cual había solicitado y obtenido los fondos de parte de CIEN—.

En segundo lugar, y aun cuando se prescindiera de lo anterior, sostuvo que los hechos tomados en cuenta por el Fisco Nacional no permitían, sin más ni más, recalificar un contrato de mutuo en uno de aporte de capital.

A modo de ejemplificación, el Dictamen señaló los siguientes puntos:

-Que "se había omitido tomar en cuenta las cancelaciones parciales de capital realizadas por TESA". Estos pagos obligarían —cuanto menos, y desde la lógica del Fisco— a seg-

mentar la recalificación del contrato cuestionado, tomando como mutuo la parte en que fue cancelado, y como aporte de capital la restante.

-"Que se ha desestimado el valor cancelatorio del pago de los intereses que TESA alegó haber realizado por medio de su capitalización".

-Que el Fisco ha privado de toda relevancia el cumplimiento de las normas de precios de transferencia y las normas que regulan el problema de la infracapitalización.

-La fundamentación empleada por AFIP para considerar de que el negocio era un aporte, y no un préstamo, basado en el capital social de \$12.000 de la empresa local, desatendía estas cuestiones: (i) TESA había alegado haber recibido un préstamo de parte del Banco Interamericano de Desarrollo por US\$ 40.000.000 durante los años 2001 y 2002, hecho que no fue desmentido ni cuestionado por el Fisco; y, (ii) "El capital social no necesariamente es el único índice de solvencia o capacidad de repago de una entidad, ya que para ello ha de tomarse en consideración también la cifra de su patrimonio neto, o bien la proporción entre activos corrientes y no corrientes, por ejemplo".

Finalmente, y a modo de resumen, la señora Procuradora Fiscal sostuvo que los argumentos del Fisco que intentaban sustentar la "falta de intención de devolución de los fondos", o la "vocación de permanencia" de ellos en el patrimonio de TESA, se asentaban en afirmaciones de la AFIP sin respaldo suficiente en documentos o hechos comprobados. De esta manera, consideró que la sentencia apelada lucía desprovista de apoyo y que, por lo tanto, encuadraba en los cánones de la inveterada doctrina de la arbitrariedad de sentencia.

La Corte ordenó que se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a los lineamientos fijados en esta sentencia.

Con base en estos lineamientos, la Sala IV revocó la determinación de oficio por sentencia del 11/08/2020 (TR LALEY AR/JUR/33148/2020).

V.2. Comentarios

La sentencia aporta un interesante análisis de la aplicación del principio de la realidad económica en un contexto de crisis en materia de préstamos intragrupo.

En efecto, si las sociedades experimentan problemas en su capacidad de pago, por efecto de una crisis económica extraordinaria —tal como la crisis del año 2001— ese aspecto ¿puede mutar la naturaleza jurídica del negocio a la luz del principio de realidad económica?

En este aspecto, el fallo aporta una definición clara que constituye un faro para dilucidar esta pregunta: del mero incumplimiento de un acuerdo no se puede derivar —directamente— una mutación en la naturaleza jurídica de un instituto "ya que ello importaría, derechosamente, dejar librada la sustancia jurídica de todo acto a lo que pudiera suceder a la poste, es decir supeditando toda con-

clusión a lo que los hechos ulteriores determinasen".

En este punto, la Corte tuvo en consideración las medidas de prueba ofrecidas por el contribuyente tendientes a acreditar el impacto de la crisis del año 2001 en su negocio que imposibilitaron el pago oportuno de la deuda.

Por lo tanto, el principio de realidad económica no podría ser válidamente aplicado al caso porque implicaba desentenderse de los efectos de la crisis del año 2001 que el contribuyente alegó para justificar el pago tardío del préstamo.

En este contexto, el cumplimiento de las normas de precios de transferencia fue un soporte fundamental para esta decisión.

En el marco del proyecto BEPS, se han emitido nuevas guías de precios de transferencia sobre transacciones financieras (acciones 4 y 8 a 10) que se publicaron en febrero de 2020, las que incluyen, precisamente, pautas para la determinación de la naturaleza de un préstamo o de un aporte.

Por ejemplo, las guías precisan ciertos elementos para este análisis, tales como la existencia o no de una fecha de pago fija; la obligación de pagar intereses; el derecho a exigir el pago del principal e interés; la existencia de garantías; la capacidad del destinatario de los fondos para obtener préstamos de instituciones crediticias no relacionadas; entre otros.

En esta misma línea, la res. general AFIP 4717/2020 (con las modificaciones de la res. general AFIP 5010/2021), establece que el análisis de las operaciones de préstamo debe estar precedido por un examen de la naturaleza de la operación y ciertos extremos respecto al dador de la prestación financiera (suficiente capacidad económica y financiera para otorgarla y para asumir el control sobre los riesgos asociados) y al tomador de la prestación financiera (capacidad financiera para el pago del capital y los intereses en los vencimientos acordados, como así también, en caso de corresponder, que posee la capacidad para la obtención de garantías y para cumplir con cualquier otra obligación).

Asimismo, se prevén ciertos aspectos que deben ser incluidos en el Estudio de Precios de Transferencia (cumplimiento del límite de deducibilidad de intereses conforme art. 85 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, información respecto al dador y tomador de las prestaciones financieras, datos sobre la transacción —monto, moneda, cronograma de devolución, tasa de interés, pagos, garantías, posibilidad de ejecutar el acuerdo, penalidad por falta de pago, otras características que puedan resultar de interés—).

En suma, este fallo y los nuevos lineamientos establecidos en las normas vigentes, con apoyo de las Guías de Precios de Transferencia, aportan herramientas importantes para el análisis de los préstamos.

VI. Comentarios finales

A la luz de la revisión de esta jurisprudencia, podemos concluir que, la crisis económica de Argentina de finales de los años 1998 a 2002 tuvo un impacto en la metodología y análisis de precios de transferencia, al menos, en los siguientes aspectos: ajustes de comparabilidad (ej. ajuste por capacidad ociosa), determinación del período bajo análisis para la parte en prueba (Múltiples años vs. Año fiscal en examen), selección del indicador de utilidad en aplicación del método del Margen Neto de la Transacción e, incluso, en la determinación de la verdadera naturaleza de un negocio jurídico (ej. préstamo u aporte de capital).

Si bien todo análisis de precios de transferencia requiere un análisis funcional de la parte testeada local en el marco de la coyuntura económica en la que desarrolló su negocio, lo que este trabajo intenta hacer visible es el efecto predominante de la crisis en el análisis de los precios de transferencia, toda vez que, el contribuyente desarrolla su actividad en un contexto condicionado por el devenir macro y microeconómico de la Argentina, y los efectos particulares sobre el sector en el que desarrolla sus negocios.

A partir del análisis de los mencionados cuatro casos, se infieren ciertos lineamientos generales para el desarrollo de análisis de precios de transferencia. El primero, el contribuyente, de mínimo, debe probar la incidencia de hechos extraordinarios que sustentan un ajuste de comparabilidad. En segundo lugar, las Guías de Precios de Transferencia

constituyen guías para interpretar las normas de precios de transferencia, pero no pueden constituir fuente o causa de una imposición tributaria. En tercer lugar, las razones para el uso de múltiples años, si bien fue examinado en un contexto sin previsión normativa, aporta elementos para interpretar la regulación actualmente vigente (art. 33, decreto reglamentario), así como las Guías de AFIP en la época de COVID-19. En cuarto lugar, la acreditación de las razones que justifican la selección de un indicador de utilidad en el marco del MNT. Y, finalmente, la prueba sobre la naturaleza de un negocio jurídico en un contexto de dificultad de cumplimiento del acuerdo, en virtud de los efectos de una crisis de magnitud considerable.

En este marco, y a diferencia de estos casos dirimidos bajo una legislación novedosa para la época, luego de 25 años, el contexto actualmente vigente incluye la experiencia, la jurisprudencia, y, especialmente, una regulación de precios de transferencia más compleja e integral (cambios en la Ley del Impuesto a las Ganancias, su decreto reglamentario, resoluciones generales, proyecto BEPS, Pilar 1 y 2), todo lo cual aportan más herramientas para el análisis de los precios de transferencia. En suma, los lineamientos que se pueden extraer de los citados fallos brindan una guía práctica para la revisión de las cuestiones citadas, en el desarrollo del análisis de precios de transferencia en contexto de crisis.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/1036/2024

Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) y su vigencia temporal

Daniel R. Garcia

Abogado. Magíster en Derecho Tributario (Universidad Austral). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Especialista en Ingresos Públicos (Universidad de La Matanza).

SUMARIO: I. Introducción.— II. Normativa.— III. Vigencia del Impuesto PAIS.— IV. La interpretación de la norma tributaria.— V. Interpretación de la Dirección Nacional de Impuestos.— VI. Posición alternativa.— VII. Conclusión.

I. Introducción

A continuación, se analizará la vigencia temporal del Impuesto PAIS en función de lo dispuesto por su ley de creación, el principio de legalidad y el dictamen administrativo de la Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía de la Nación, emitido el 6 de diciembre de 2023.

II. Normativa

La norma de creación del Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) fue la ley 27.541. No fue una ley exclusivamente destinada a la creación de este impuesto, sino más bien una ley donde se legislaron cuestiones de distinta índole.

La fecha de sanción fue el 21 de diciembre de 2019 y su publicación en el Boletín Oficial fue el 23 de diciembre de 2019, comenzando a regir desde ese día (conforme el art. 87 de la citada ley que disponía su vigencia desde su publicación).

El 28 de diciembre de 2019 se publicó el dec. 99 del Poder Ejecutivo nacional, reglamentario de la ley 27.541.

III. Vigencia del Impuesto PAIS

La vigencia de los impuestos en el tiempo forma parte constitutiva de la obligación tributaria, específicamente del aspecto temporal, tal y como nos enseña el profesor Dino Jarach: "...Las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación en el tiempo de los hechos imponibles, delimitan, como consecuencia, el alcance de la obligación tributaria en el tiempo (1)..."

En ese sentido el aspecto temporal no es más que la vigencia del impuesto en el tiempo: desde y hasta cuando se aplica.

El Impuesto PAIS, según lo establecido en el art. 35 de su ley de creación, tiene una vigencia temporal fijada de una forma difusa, con una terminología imprecisa. Señala la norma: "...Establécese con carácter de emergencia, por el término de cinco [5] períodos fiscales a partir del día de entrada en vigencia de la presente ley..." Como se mencionó, la ley comenzó a regir el 23 de diciembre de 2019.

El ordenamiento legal tributario argentino no tiene una norma general que es-

tablezca conceptos tributarios generales. Cada tributo, en su propia ley, fija sus propias definiciones. Sin embargo, la ley 27.541 omitió determinar de forma fehaciente a qué se referían los conceptos destinados a fijar su aspecto temporal, específicamente la frase "...por el término de cinco [5] períodos fiscales...", motivando esto razonables dudas en cuanto a la vigencia del Impuesto.

Llegado el final de 2023 la normativa suscitó una problemática legal: ¿el impuesto PAIS regía para el año 2024 o fenecía en el 2023? A raíz de ello se analizarán las soluciones a esta situación.

IV. La interpretación de la norma tributaria

La interpretación de la ley es una tarea desafiante que involucra una serie de complejidades.

Como señala Alejandro Altamirano: "...De la aparente sencillez de la redacción del precepto legal cuando llega el momento de aplicarlo al caso concreto surge usualmente la necesidad de llenar lagunas, formular interconexiones entre las normas, despejar dudas y esclarecer ambigüedades (2)..."

Sentada la complejidad del proceso intelectual de interpretación de la norma legal, es pertinente establecer que la ley tributaria

tiene, dentro del marco interpretativo, algunas precisiones.

La ley 11.683 de Procedimiento Tributario establece en su art. 1º: "...En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de estas y a su significación económica. Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado..."

Por su parte, el art. 2º de la norma establece el denominado método de la realidad económica: "...Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando estos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de

las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos..."

Estos dos métodos interpretativos de la ley tributaria son: el primero más genérico apuntando a la norma en general y, el segundo, más específico al respecto del caso concreto y la situación particular.

La interpretación de la situación en concreto escapa de este análisis puesto que cada caso planteará específicamente sus vicisitudes.

En cuanto a la jurisprudencia, existen algunas pautas que permiten desentrañar un método de interpretación de la ley tributaria. En un pronunciamiento del 25 de enero de 2021, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en relación con la interpretación de la ley tributaria que: "...no solo se respecta la literalidad de la norma tal como fue sancionada por el legislador sino que, además, se adecua al reiterado criterio de esta Corte que sostiene que los textos normativos no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance, de manera aislada, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia, como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquellos..." (3).

(3) CS, 25/02/2021, "American Express Argentina SA c. EN - AFIP-DGI s/DGI", TR LALEY AR/JUR/721/2021.

El método de interpretación elegido por el legislador y la Corte Suprema para la ley fiscal es el de la realidad económica y solamente en última instancia deben utilizarse conceptos del derecho privado.

Comentados los métodos más útiles para interpretar la ley fiscal es pertinente mencionar las distintas interpretaciones de la vigencia temporal del impuesto PAIS.

V. Interpretación de la Dirección Nacional de Impuestos

El dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía de la Nación, emitido el 6 de diciembre de 2023 a solicitud de la Subsecretaría de Ingresos Públicos, llegó a la conclusión que: "...la aplicación del 'Impuesto PAIS' se extiende desde el 23/12/2019 hasta el 22/12/2024, ambas fechas inclusive..."

Para esta conclusión la Dirección Nacional de Impuestos entiende que cuando la ley 27.541 en su art. 35 expresa "...períodos fiscales..." en realidad se refiere a "años". Por ende, según el art. 6º del Cód. Civ. y Com., que fija los modos de contar intervalos de tiempo en el derecho: "...los plazos de meses o años se computan de fecha a fecha..." y "...vencen a la hora veinticuatro del día del vencimiento respectivo..."

Por todo esto concluye que el vencimiento del impuesto PAIS es el 22/12/2024 y consecuentemente se encuentra vigente al día de la fecha.

VI. Posición alternativa

La solución jurídica que arroja el dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos no es única. Se advierte que, de la redacción de la norma, podrían llegar a interpretar que la vigencia temporal del impuesto PAIS fue hasta el 31/12/2023.

A esta conclusión se llega en el caso de considerar los cinco [5] "períodos fiscales" (textualmente la norma utiliza dichas palabras) no como años (solución propuesta por la Dirección Nacional de Impuestos) sino como ejercicios fiscales anuales. En esta tesitura, el conteo comenzaría desde su publicación en el Boletín Oficial (23/12/2019) considerando el año 2019 como un ejercicio fiscal completo por más que solamente hayan sido nueve [9] días de vigencia del tributo. De ese modo, el año 2019 sería el primero de los "períodos fiscales" y el año 2023 el último, feneciendo indefectiblemente el impuesto el 31/12/2023.

Tomándose esta solución legal, el tributo en cuestión no estaría vigente a la fecha y su cobro devendría en ilegal.

VII. Conclusión

El principal valor de una norma fiscal es su claridad. En la medida que los aspectos de la obligación tributaria queden sujeto a interpretaciones diversas, motivadas por terminología imprecisa, la norma traerá aparejada conflictos.

Este caso es un claro ejemplo de lo dicho en el párrafo anterior. Una norma fiscal con una expresión de vigencia temporal poco clara es sinónimo de interpretación diversa.

Si bien es cierto que el plexo normativo trae algunas soluciones interpretativas tales como el método de la realidad económica, es también real que el proceso intelectual de la interpretación normativa es complejo y requiere, indefectiblemente, elegir una opción entre varias legalmente posibles o válidas.

Dependiendo de cuál interpretación se considere más apropiada, los escenarios jurídicos cambian diametralmente.

En el caso de la interpretación realizada por la Dirección Nacional de Impuestos, que sostiene la vigencia del impuesto PAIS hasta el 22/12/2024, el tributo se recaudará sin mayores conflictos hasta dicha fecha.

Por otra parte, en caso de considerar más adecuado que la vigencia del impuesto PAIS fue hasta el 31/12/2023, todo lo recaudado por ese impuesto en el Período Fiscal 2024 sería ilegal y permitiría a los contribuyentes realizar acciones de repetición conforme el art. 81 de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/875/2024

¿Es posible argumentar en favor de la existencia de un principio de transparencia en materia financiera?



Teo Begega Ciampichini

Abogado (UBA). Maestrando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Prosecretario Coadyuvante en la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Tributario y de Relaciones de Consumo de la CABA. Docente de Teoría General del Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la UBA. Profesor adjunto de Derecho Constitucional y Derechos Humanos en el Instituto Superior de Seguridad Pública de la CABA.

SUMARIO: I. El principio de transparencia. Alcance, contenido y derivaciones.— II. Principio de transparencia. Su regulación en el ordenamiento positivo argentino.— III. Principio de transparencia y su proyección a la materia financiera.— IV. Conclusiones finales.

I. El principio de transparencia. Alcance, contenido y derivaciones

Para comenzar nuestro análisis, en primer lugar, es preciso señalar que se suele vincular el concepto de "transparencia" con el derecho de acceso a la información pública. Esta primera aproximación del concepto, como a continuación desarrollaremos en profundidad, resulta, al menos, acotada, pues ese derecho se inserta dentro de lo que denominaremos Principio de Transparencia, dando lugar a la configuración de una relación de género a especie.

De la definición del concepto de "transparencia" —que nos brinda el diccionario de la Real Academia Española podemos extraer una inicial respuesta a la cuestión. Así, según la sexta acepción del concepto—, "transparente" se refiere a una gestión o un proceso "[q]ue se realiza sin que se oculte información sobre la manera en que se hace o se desarrolla y, en particular, sin que haya

duda sobre su legalidad o limpieza". Esta interpretación gramatical nos acerca un panorama del asunto: no solo los procesos o gestiones deben llevarse a cabo sin ocultar información sino, principalmente, sin que haya duda acerca de su legalidad.

Como contrario a la legalidad aparece el fenómeno de la corrupción que, como se ha dicho (1), se trató del detonante político que dio nacimiento al Principio de Transparencia. La corrupción, entendida como una forma de desnaturalización del poder "...tiene por objeto, comúnmente, aprovechar el ejercicio de las facultades discrecionales de la administración pública en interés privado, sea de un particular o del funcionario interviniente, o de ambos. Por ello, cuanto mayor sea la discrecionalidad, mayor serán las oportunidades para que la corrupción aparezca (...). Monopolio más discrecionalidad menos transparencia es la clásica fórmula de Klitgaard para medir el grado de corrupción de un sistema" (2).

La transparencia se presenta, también, como un valor basal en las democracias participativas modernas. Por ejemplo, la cultura de la transparencia, que tanta divulgación y desarrollo obtuvo en EE.UU. —lo que resulta una indudable guía en el ámbito nacional, tan pronto se repara en que nuestra Constitución Nacional estuvo inspirada en el modelo estadounidense— con motivo del caso "Watergate" del año 1974, dio lugar a la revisión de la primera Ley de Transparencia de ese país, es decir, la Ley de Libertad de Acceso a la Información del año 1966 (FOIA), que se consolidó con el impulso que le ha dado el presidente Barack Obama a través del Memorándum del 24/02/2009, sobre Transparencia y Gobierno Abierto, en lo que se ha denominado el nuevo paradigma de la Administración. Este Programa se centra en tres grandes ejes: la rendición de cuentas (*accountability*), la participación de los ciudadanos (*public participation*) y la colaboración entre administraciones y entre estas y la sociedad (*collaboration*) (3).

En definitiva, con lo precedentemente expuesto podemos adelantar que el Principio de Transparencia —en el mayor y recto alcance del concepto— se encuentra integrado por: (i) el derecho de acceso a la información; (ii) el derecho a la participación ciudadana; y, (iii) el derecho a la libertad de expresión.

I.1. Transparencia y acceso a la información

La vinculación entre la transparencia y las leyes de acceso a la información pública tuvo lugar en un primer momento cronológico del estudio de este fenómeno. Así, se observó que el acceso a la información funcionaba como un disolvente de actos de corrupción, de discrecionalidad patrimonialista y otras tantas malas prácticas de gobierno. Es por esto, precisamente, que se intentó dar acceso a la información a todas las áreas del gobierno, formando parte así de una nueva cultura gubernamental.

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) SPANO TARDIVO, Pedro, "El principio de transparencia de la gestión pública en el marco de la teoría del buen gobierno y la buena administración pública", en virtud del cual se desa-

rrollará el punto I del presente trabajo y sus subapartados.

(2) MAIRAL, H. A., "Las raíces legales de la corrupción. O de cómo el derecho público fomenta la corrupción en lugar de combatirla", Editorial RAP, Buenos Aires, 2007,

p. 55, citado en SPANO TARDIVO, op. cit., p. 7.

(3) PASTOR DE PEIROTTI, Irma - ORTIZ DE GALLARDO, María Inés, "Los principios de publicidad e información ambiental y la nueva institucionalidad en la Argen-

tina: la agencia de acceso a la información pública, los organismos de acceso a la información pública, el consejo federal para la transparencia y sus relaciones con la información ambiental", TR LALEY AR/DOC/3415/2017.

En particular, el Principio de Transparencia —en su faz de conexión con el derecho de acceso a la información— implica que el funcionamiento, la actuación y la estructura de la Administración deben ser accesibles para todos los ciudadanos. Es decir, se debe permitir que estos conozcan y accedan a la información generada por las administraciones públicas y las instituciones que realizan funciones de interés general.

La doctrina ha definido el acceso a la información como "...la facultad que tiene todo ciudadano, como consecuencia del sistema republicano de gobierno, de acceder a todo tipo de informaciones en poder tanto de entidades públicas como de personas privadas que ejerzan funciones públicas o reciban fondos del Estado, con la consecuente obligación estatal de instrumentar un sistema administrativo que facilite a cualquiera la identificación y el acceso a la información solicitada" (4).

Esto implica una faz de tipo activa y una de tipo pasiva. La primera, está relacionada con que las autoridades deben dar a conocer a los ciudadanos e interesados, de forma sistemática y permanente, aun sin mediar petición alguna, sus actos, contratos y resoluciones mediante comunicaciones, notificaciones y publicaciones, incluyendo el empleo de tecnologías que permita difundir de forma masiva la información. La segunda, se vincula con el derecho que asiste a toda persona o institución que posea interés, de solicitar, acceder y recibir en tiempo oportuno toda la información que obre en poder de los órganos públicos requeridos, con la consecuente obligación en cabeza del órgano de proporcionar la información previamente solicitada. Para esto, es imprescindible que el Estado dote al interesado de un sistema administrativo que organice la solicitud y entrega de la información, estableciendo pautas necesarias que eviten rechazos infundados, los cuales deben quedar necesariamente referidos a asuntos que por su naturaleza deban restringirse al escrutinio público (criterio restrictivo).

La jurisprudencia también se ha ocupado de esta cuestión. Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) falló en el *leading case "Savoa, Claudio Martín"* en el que, con cita del fallo "Claude Reyes y otros vs. Chile" de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), expuso que "...el derecho de acceso a la información se rige por el principio de máxima divulgación, el cual establece la presunción de que toda información es accesible, sujeto a un sistema restringido de excepciones, pues el actuar del Estado debe encontrarse regido por los principios de publicidad y transparencia en la gestión pública, lo que hace posible que las personas que se encuentran bajo su jurisdicción ejerzan el control democrático de las gestiones estatales, de forma tal que puedan cuestionar, indagar y considerar si se está dando un adecuado cumplimiento de las funciones públicas" (5).

I.2. Transparencia y libertad de expresión

La transparencia, como ya vimos, tiene uno de sus pilares fundamentales en el derecho a la información el que, a su vez, se complementa con el derecho a la libertad de expresión, lo que nos permite afirmar que nos encontramos frente a dos caras de la misma moneda.

Así, es el propio Estado, a través del ejercicio activo y pasivo del Principio de Trans-

parencia, quien se convierte en garante del derecho a la libertad de expresión. Es que el derecho a expresarse libremente no se agota con la facultad de decir sino, justamente, esta facultad debe nutrirse con información suficiente que forme y fundamente el pensamiento que se expresa.

Tal como con acierto se ha establecido en la Declaración de Principios sobre Libertad de Expresión, este derecho "...cobra aún mayor importancia por encontrarse íntimamente relacionado al principio de transparencia de la administración y la publicidad de los actos de gobierno. El Estado, en este sentido, se constituye como un medio para alcanzar el bien común. Dentro de este contexto, el titular de la información es el individuo que delegó en los representantes el manejo de los asuntos públicos. El principio de transparencia lo que demanda es una posición servicial de la Administración, aportando aquella documentación que hubiera sido previa, correcta y claramente solicitada, en la medida en que no se encuentre temporalmente excluida del ejercicio del derecho (...) Garantizar el acceso a la información en poder del Estado contribuye a aumentar la transparencia de los actos de gobierno y la consecuente disminución de la corrupción en la gestión estatal" (6).

I.3. Transparencia y participación ciudadana

El maestro Bidart Campos tiene dicho que la forma republicana de gobierno se caracteriza por la división de poderes, la elección popular de los gobernantes, la temporalidad del ejercicio del poder (renovación periódica de los gobernantes), la publicidad de los actos del gobierno, la responsabilidad de los gobernantes y la igualdad ante la ley (7).

En efecto, el ciudadano, desde la perspectiva del buen gobierno y la buena administración, ya no se trata de un sujeto pasivo, receptor automático de servicios y bienes públicos, sino de un sujeto activo, protagonista en su máxima expresión, por lo que debe necesariamente tener una participación destacada en la configuración de los intereses generales.

En definitiva, de la Carta Iberoamericana de Participación Ciudadana en la Gestión Pública "...surge como paradigma social la búsqueda de una democracia plena, que se soporte, entre otros, en los derechos de información, participación, asociación y expresión sobre lo público, esto es, en el derecho genérico de las personas a participar colectiva e individualmente en la gestión pública, lo que se puede denominar como el *derecho de participación ciudadana en la gestión pública*" (la cursiva pertenece al original) (8). Asimismo, allí se prevé que "[...] a transparencia es un principio que debe orientar la relación de la Administración con los ciudadanos y las ciudadanas en el manejo de la gestión pública" (9).

II. Principio de transparencia. Su regulación en el ordenamiento positivo argentino

En los apartados precedentes expusimos los lineamientos que nos permiten afirmar la existencia un Principio de Transparencia —observado este desde su faz abstracta— que se encuentra compuesto e integrado no solo por el derecho de acceso a la información, sino también por el derecho a la libertad de expresión y por el derecho a la participación ciudadana. En definitiva,

como vimos, el principio se encuentra íntimamente vinculado con las buenas prácticas de gobierno y su objetivo máximo se centra en evitar y prevenir hechos de corrupción, asegurando así la legalidad y limpiedad en los actos llevados a cabo por la Administración.

Aclarado ello, es momento de adentrarnos en el estudio de su regulación y recepción en el ordenamiento jurídico positivo argentino, para lo cual es preciso comenzar por su recepción en el orden constitucional (esto es, en la Constitución Nacional y en los tratados internacionales de derechos humanos, con jerarquía constitucional luego de la reforma de 1994).

El Principio de Transparencia, en sus tres componentes estudiados, lo encontramos regulado en los arts. 1º (forma representativa y republicana de gobierno), 14 (derecho a petición a las autoridades), 33 (en sentido implícito), 41 (las autoridades están obligadas a proveer información y educación ambiental) y 42 (se garantiza a los consumidores a contar con información adecuada y veraz) de la Constitución. Asimismo, se prevé de forma expresa la acción de hábeas data —pilar indiscutible del derecho de acceso a la información—, en virtud de la cual “[t]oda persona podrá interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes, y en caso de falsedad o discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquéllos. No podrá afectarse el secreto de las fuentes de información periodística” (conf. art. 43).

Por su parte, en lo que respecta a los tratados internacionales, se encuentra receptado: en la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción y en la Convención Interamericana contra la Corrupción, en cuanto propician la transparencia, el acceso a la información pública y la participación de la sociedad civil en el combate contra la corrupción (arts. 10 y 13; párrafo 5 de su Preámbulo y arts. III.11 y XIV.2, respectivamente); en la Convención Americana de Derechos Humanos, por cuanto se define el derecho a la libertad de expresión, que permite “buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole” (art. 13); en la Declaración Universal de Derechos Humanos, en la cual se protege el derecho de acceso a la información al establecer que “toda persona tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión”, entendiendo que “este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones y el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas sin limitaciones de fronteras, por cualquier medio de expresión” (art. 19); y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que apunta a proteger el acceso a la información y el derecho a la libertad de expresión como derecho colectivo (art. 19).

Asimismo, es posible también observar que, en nuestro país, el Principio de Transparencia lo encontramos receptado en normas de inferior jerarquía.

Así, existe la ley 27.275 (Derecho de Acceso a la Información Pública), en la cual se prevé, entre sus principios, “[t]ransparencia y máxima divulgación: toda la información en poder, custodia o bajo control del sujeto obligado debe ser accesible para todas las personas. El acceso a la información pública sólo puede ser limitado cuando concurra

alguna de las excepciones previstas en esta ley, de acuerdo con las necesidades de la sociedad democrática y republicana, proporcionales al interés que las justifican” (art. 1º, tercer párrafo). Allí se norma la obligatoriedad de los tres Poderes del Estado y entes u organizaciones con aporte estatal de responder a la solicitud de información por parte de cualquier ciudadano, en un plazo máximo de treinta [30] días, dentro de los cuales encontramos, en lo que a este trabajo interesa, a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSeS), organismos de aplicación del derecho administrativo de contenido tributario —organismos descentralizados de la Administración Pública Nacional—. Asimismo, a fin de agilizar esta tarea, se establece la creación de una Agencia de Acceso a la Información Pública como ente autárquico con autonomía funcional en el ámbito del Poder Ejecutivo.

Por su parte, en el dec. 1172/2003 se encuentra previsto el Reglamento General de Acceso a la Información Pública para el Poder Ejecutivo Nacional, el acceso libre y gratuito vía Internet al Boletín Oficial y los mecanismos de participación en las Reuniones Abiertas de los Entes Reguladores de Servicios Públicos.

Finalmente, en la res. 538/2013 de la Jefatura de Gabinete de Ministros se crea el Programa Sistema Nacional de Datos Públicos; y en el dec. 117/2016 se reglamentan los plazos para detallar los activos de datos de los distintos organismos del Estado y el cronograma de publicación en el Portal Nacional de Datos Públicos.

III. Principio de transparencia y su proyección a la materia financiera

Tal como lo enseña el profesor Corti (10), los principios financieros son, a su vez, una proyección de principios constitucionales de carácter general.

Así, es posible concluir en que en virtud del principio general de transparencia —analizado en los acápite anteriores— se corporiza y adquiere entidad un principio de transparencia directamente aplicable a la materia financiera.

En este sentido, debemos señalar que nada impide, tampoco, que un principio general financiero presente particularidades cuando incide en una tecnología específica del fenómeno financiero. Por esta razón, tenemos un esquema de tres grados muy sencillos: a) Principios constitucionales sin más (igualdad, legalidad, transparencia, etc.); b) Principios constitucionales proyectados a la materia financiera; y, c) Especificaciones de los principios constitucionales financieros en su incidencia con respecto a cada tecnología financiera.

Veamos, sobre esa base de lo expuesto, cómo se proyecta el Principio de Transparencia en algunas de las tecnologías propias de la materia financiera.

III.1. El presupuesto

Como es sabido, el presupuesto es la tecnología fundamental y más trascendente de la constitución financiera. Así, en “Re-pensar el derecho presupuestario en el Siglo XXI” (11), el Dr. Corti cita a Rodríguez Bereijo, quien afirma que “...el núcleo central de la temática del derecho financiero

(4) DÍAZ CAFFERATTA, Santiago, “El derecho de acceso a la información pública: situación actual y propuestas para una ley”, Lecciones y Ensayos, nro. 86, Buenos Aires, 2009, ps. 153/154.

(5) Fallos: 342:208.

(6) Principio 4º, subapartados 18 y 19.

(7) BIDART CAMPOS, Germán J., “Manual de la Cons-

titución Reformada”, Buenos Aires, Ediar, 1996.

(8) Preámbulo de la Carta Iberoamericana de Participación Ciudadana en la Gestión Pública, Aprobada por la XI Conferencia Iberoamericana de Ministros de Administración Pública y Reforma del Estado Lisboa, Portugal, 25 y 26 de junio de 2009.

(9) Carta Iberoamericana de Participación Ciudadana

en la Gestión Pública, ibíd, capítulo quinto: el acceso a la información pública para la participación ciudadana, subapartado 42.

(10) CORTI, Horacio G., “Palabras preliminares - El Derecho Tributario Sustantivo en contexto: Un abordaje Constitucional” en Revista debates de Derecho Tributario y Financiero, nuevas dimensiones del derecho tributario sus-

tantivo, p. 14.

(11) Capítulo del libro “Derechos Humanos y Presupuesto Público”, coordinado por Ortega Maldonado, Juan Manuel y Martínez Regino, Roberto, editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, 2018, p. 9 del capítulo.

no está constituido tanto por las relaciones jurídicas tributarias, sino también por la relación entre los ingresos y los gastos públicos, el verdadero eje central en torno al que gira el derecho financiero. Esta relación encuentra su expresión o se materializa en el presupuesto del Estado; de ahí que se haya afirmado con razón (aunque luego la doctrina no siempre haya deducido las consecuencias que lógicamente se deducen de ella), que la institución presupuestaria es la que da unidad y coherencia a la actividad financiera del Estado” (12).

En este orden de ideas, podemos destacar que en los Principios sobre el Derecho de Acceso a la Información se ha afirmado que “[e]l acceso a la información es un derecho humano fundamental que establece que toda persona puede acceder a la información en posesión de órganos públicos, sujeto solo a un régimen limitado de excepciones, acordes con una sociedad democrática y proporcionales al interés que los justifica. Los Estados deben asegurar el respeto al derecho de acceso a la información, adoptando la legislación apropiada y poniendo en práctica los medios necesarios para su implementación”. Allí se agregó que “[l]os órganos públicos deben difundir información sobre sus funciones y actividades —incluyendo su política, oportunidades de consultas, actividades que afectan al público, presupuestos, subsidios, beneficios y contratos— de forma rutinaria y proactiva, aun en la ausencia de una petición específica, y de manera que asegure que la información sea accesible y comprensible” (13).

Asimismo, el Dr. Corti tiene dicho que la “...complejidad institucional, el carácter cerrado para los ciudadanos del proceso presupuestario, se continúa en las dificultades para obtener información. Como es sabido, no puede haber genuina participación pública sin un adecuado acceso a la información” (14). A ello, adicionó que “...la transparencia no se logra solo por medio de la puesta en conocimiento público de la información, sino también a través de la claridad de los regímenes jurídicos vigentes. O, en otros términos, la transparencia, a la vez que deriva de la publicidad, se encuentra también en contigüidad con la seguridad jurídica” (15).

En lo que a este punto interesa, debemos destacar que entre los Principios de Alto Nivel para la Transparencia Fiscal, la Participación y la Rendición de Cuentas se destaca: (i) *Acceso a la información*: “[t]odas las personas tienen derecho a buscar, recibir e imparir información sobre las políticas fiscales. Para contribuir a garantizar este derecho, los sistemas jurídicos a nivel nacional deben establecer una clara presunción a favor de la disponibilidad pública de la información fiscal sin distinción. Las excepciones deben ser limitadas, estar claramente dispuestas en el marco legal y sujetas a la efectiva impugnación mediante mecanismos de revisión de bajo costo, independientes y oportunos”; (ii) *Información confiable y de calidad*: “[d]ebe presentarse al público información financiera y no financiera de buena calidad acerca de las actividades fiscales pasadas, presentes y proyectadas, el desempeño, los riesgos fiscales y los activos y pasivos públicos. La presentación de información fiscal en los presupuestos, los informes fiscales, los estados contables y las Cuentas Nacionales deben constituir una obligación del gobierno, cumplir las normas reconocidas internacionalmente y guardar coherencia entre los distintos tipos de informes o incluir una explicación y una conciliación de las di-

ferencias. Se requieren garantías sobre la integridad de los datos y la información fiscal”; (iii) *Participación pública en políticas fiscales*: “[l]os ciudadanos deben tener el derecho de participar directamente en los debates y las deliberaciones públicas sobre la formulación y la ejecución de las políticas fiscales, y, al igual que todos los agentes que no son Estados, deben tener verdaderamente oportunidades para hacerlo” (16).

También es oportuno traer a colación que en los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal (17) se han catalogado como obligaciones transversales aplicables a la política fiscal: (i) establecer una presunción de disponibilidad pública de la información fiscal; (ii) publicar objetivos claros y medibles para la política fiscal (incluyendo metas de recaudo y progresividad), y hacer periódicamente un balance del progreso realizado y explicar toda desviación respecto de lo planificado; (iii) publicar información y datos fiscales (tributarios, presupuestarios y de deuda) desglosados que sean fiables, oportunos, accesibles y completos, en un formato abierto y reutilizable, con el mayor nivel de desagregación posible y por la mayor cantidad de medios disponibles; (iv) utilizar todo el potencial de la tecnología como herramienta para hacer efectiva la transparencia fiscal, recurriendo a la digitalización y modernización de los sistemas informáticos y al uso de nuevas tecnologías; (v) generar sistemas de información estandarizados que permitan realizar análisis de incidencia de la política fiscal actualizados, y evaluar el impacto de la política fiscal en diferentes personas, grupos y poblaciones. La información debería reconocer la interseccionalidad, y desagregarse por sexo y orientación sexual, raza, edad, idioma, origen étnico, religión, discapacidad, pertenencia a la población indígena, nivel de renta, ámbito territorial, estructura del hogar y otras variables relevantes.

Por su parte, en la Declaración de 2007 del Comité de los Derechos del Niño se postula con particular importancia la transparencia en materia presupuestaria, clasificándola en interna (dada la complejidad institucional del proceso presupuestario al interior del Estado mismo) y externa. Aquí se señala que “...dado que los presupuestos nacionales son documentos políticos fundamentales que reflejan las prioridades de los gobiernos, el grado en que el presupuesto sirve como instrumento para la realización de los derechos de los niños está estrechamente relacionado con el grado de eficacia y eficiencia del presupuesto y da prioridad a las inversiones para los niños. Por lo tanto, es crucial que los Estados Parte garanticen consistentemente la transparencia del proceso de asignación presupuestaria, tanto interna como externamente. La transparencia interna implica que la información sobre los ingresos y los gastos esté a disposición de todos los organismos gubernamentales encargados de realizar evaluaciones de impacto sobre la manera en que las decisiones importantes en materia de gastos pueden afectar a los niños. Se entiende por transparencia externa que el presupuesto debe ser abierto y accesible a todas las partes interesadas, incluida la sociedad civil, y que la información sobre las opciones presupuestarias y las asignaciones esté a disposición del público en un lenguaje comprensible y fácil de entender para los niños” (18).

En idéntica línea de razonamiento, en la Observación General Nº 19 del Comité de

los Derechos del Niño se observó que “...los Estados Parte deben establecer y mantener unos sistemas y prácticas de gestión de las finanzas públicas que estén abiertos a examen, así como información sobre los recursos públicos a la que se pueda acceder libremente cuando convenga. La transparencia contribuye a la eficiencia y frena la corrupción y la mala gestión de los presupuestos públicos, lo que a su vez aumenta los recursos públicos disponibles para promover los derechos del niño. La transparencia es también un requisito básico para hacer posible la participación significativa en el proceso presupuestario de los Poderes Ejecutivo y Legislativo, así como de la sociedad civil, incluidos los niños. El Comité destaca la importancia de que los Estados Parte promuevan activamente el acceso a la información sobre ingresos públicos, asignaciones y gastos relacionados con la infancia, y que adopten políticas para apoyar y alentar la colaboración constante con el Poder Legislativo y la sociedad civil, incluidos los niños”.

Por último, queremos señalar que también es posible observar que el Principio de Transparencia se encuentra inserto en el ordenamiento legal. En la ley 25.152 se prevé que: “Art. 8º: La documentación de carácter físico y financiero producida en el ámbito de la Administración Nacional y que se detalla a continuación, tendrá el carácter de información pública y será de libre acceso para cualquier institución o persona interesada en conocerla: a) Estados de ejecución de los presupuestos de gastos y del cálculo de recursos, hasta el último nivel de desagregación en que se procesen; b) Órdenes de compra, todo tipo de contratos firmados por autoridad competente, así como las rendiciones de fondos anticipados; c) Órdenes de pago ingresadas a la Tesorería Nacional y al resto de las tesorerías de la Administración Nacional; d) Pagos realizados por la Tesorería Nacional y por el resto de las tesorerías de la Administración Nacional; e) Datos financieros y de ocupación del Sistema Integrado de Recursos Humanos que administra la Secretaría de Hacienda, sobre personal permanente, contratado y transitorio, incluido el de los proyectos financiados por organismos multilaterales; f) Listado de beneficiarios de jubilaciones, pensiones y retiros de las Fuerzas Armadas y de Seguridad; g) Estado de situación, perfil de vencimientos y costo de la deuda pública, así como de los avales y garantías emitidas, y de los compromisos de ejercicios futuros contraídos; h) Listados de cuentas a cobrar; i) Inventarios de bienes inmuebles y de inversiones financieras; j) Estado del cumplimiento de las obligaciones tributarias, previsionales y aduaneras de las sociedades y las personas físicas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos conforme a la reglamentación que ella misma determine; k) Información acerca de la regulación y control de los servicios públicos, obrante en los entes reguladores y de control de los mismos; l) Toda la información necesaria para que pueda realizarse el control comunitario de los gastos sociales a los que se refiere el artículo 5º, inciso b), de la presente ley. La información precedente será puesta a disposición de los interesados por el señor Jefe de Gabinete de Ministros; m) Toda otra información relevante necesaria para que pueda ser controlado el cumplimiento de las normas del sistema nacional de administración financiera y las establecidas por la presente ley”.

A su vez, podemos citar la ley 27.428, modificatoria de la ley 25.917, relativa al Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal y Buenas

Prácticas de Gobierno. En lo que aquí interesa, mediante esta normativa se obligó al Gobierno Nacional y a las provincias a publicar en la página web la Cuenta Anual de Inversión, difundir trimestralmente el gasto clasificado, según finalidad y función, y los indicadores de gestión pública (19). Asimismo, se previó que los gobiernos provinciales deberían promover la elaboración de información fiscal municipal (20).

III.2. Deuda Pública

La deuda pública, como una de las principales fuentes de financiamiento del Estado, resulta ser una de las tecnologías financieras más controversiales y dañinas, por la forma en que ha sido utilizada, de manera sistemática, en nuestro país. Sin adentrarnos en este polémico tema por exceder largamente el objeto de este trabajo, nos limitaremos a destacar el enfoque que debería seguir, desde la óptica de los derechos humanos, un proceso de endeudamiento soberano.

En este sentido, conforme los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal (21), “...ninguna de sus decisiones en materia de deuda externa [debe contradecir] las obligaciones de proteger, respetar y garantizar los derechos humanos”.

A su vez, un proceso de endeudamiento sostenible debe tener “...en cuenta las necesidades de financiamiento para el cumplimiento de las obligaciones de derechos humanos y los compromisos internacionales en materia de desarrollo sostenible en sus marcos de evaluación de la sostenibilidad de la deuda externa, y adelantar gestiones para que la negociación y modificación de condiciones para evitar una crisis sea ordenada y equitativa y para asegurar el cumplimiento de dichas obligaciones, incluyendo la inclusión de cláusulas de acción colectiva en los contratos de deuda que negocian para facilitar y hacer más expeditos los procesos de negociación. Las obligaciones de derechos humanos se deben incorporar en los análisis de la sostenibilidad de la deuda y en el alivio de la deuda, incluida la aplicación de normas de sostenibilidad social y ambiental y un índice de vulnerabilidad más amplio, a fin de velar por que el servicio de la deuda no menoscabe el disfrute de los derechos humanos”.

Asimismo, tiene que realizarse “...un análisis más profundo de las causas estructurales y los abusos de poder que subyacen a cualquier crisis de deuda soberana, y asegurar la rendición de cuentas por parte de las partes públicas y privadas finalmente responsables”.

En este orden de ideas, cuando se “...deban negociar nuevas condiciones para evitar una crisis de la deuda, deben aplicarse los principios de soberanía, buena fe, transparencia, imparcialidad, inmunidad soberana, legitimidad, sostenibilidad y respeto a las decisiones aprobadas por la mayoría de la población en las negociaciones que los Estados adelanten” (la cursiva me pertenece).

Así las cosas, resulta claro que en todo proceso de reestructuración de deuda debe tenerse siempre presente el estudiado Principio de Transparencia. De esta forma fue reconocido en los Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana, según el cual “[e]l principio de la transparencia debe promoverse para aumentar la rendición de cuentas de los interesados, lo que puede lograrse compartiendo

(12) RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, “Introducción al estudio del derecho financiero”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976, p. 113.

(13) Organización de Estados Americanos, Principios del CJI, CJI/RES. 147 (LXXIII-O/08).

(14) CORTI, Horacio G., “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, p. 185.

(15) CORTI, Horacio G., “Derecho constitucional presu-

puestario”, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, p. 383.

(16) Global Initiative for Fiscal Transparency.

(17) Informe de mayo de 2021, p. 36.

(18) ONU, Comité de los Derechos del Niño, Declaración en el marco del Día de Discusión General sobre “Re-

cursos para los derechos del niño. Responsabilidad de los Estados”, 5 de octubre de 2007, pár. 32

(19) Arts. 7º y 8º.

(20) Art. 10.

(21) Informe de mayo de 2021.

oportunamente tanto datos como procesos relacionados con la renegociación de la deuda soberana” (22).

III.3. El derecho tributario como disciplina inserta dentro del fenómeno financiero

El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria es uno de los principios medulares que regula nuestra materia.

Aquello es así porque “[el principio fundamental que en el moderno Estado es propio de los tributos es el principio de *nullum tributum sine lege*, en consecuencia del cual no surge una pretensión de la administración al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material y no solo formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponden la pretensión y la obligación, y la medida de éstas” (23); agregando el referido autor “...que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por la ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio” (24). En similar línea de razonamiento se ha dicho que “...el principio de reserva de ley no solamente vincula a la Administración, sino que también debe ser de observancia inexcusable por el legislador ordinario, en razón de que el mismo deviene de la Constitución —sobre la base de suponer que estamos en presencia de un Estado Supremo rígido— y, consiguientemente, se torna obligatorio para las distintas ramas del gobierno. Así, proyecta su eficacia sobre las fuentes del Derecho, y tiende a precisar, en el caso del Derecho Tributario material o de las obligaciones tributarias sustantivas, que el Estado solamente puede ejercitar legítimamente sus potestades normativas por conducto del Poder Legislativo” (25).

En este orden de ideas, podemos decir que, al igual que el resto de las leyes, las normas tributarias se presumen conocidas por todos (conf. art. 8º, Cód. Civ. y Com.). Sobre este punto, el Máximo Tribunal Federal ha tenido la oportunidad de expedirse en causas llevadas a su conocimiento en las cuales las leyes tributarias no habían sido correctamente publicadas, con la consiguiente afectación que ello produce en el mentado principio de reserva de ley. En tal sentido, es posible descubrir la íntima vinculación que existe entre el Principio de Transparencia, el Principio de Reserva de Ley y el Derecho Tributario material o sustantivo, considerado este último como parte integrante del fenómeno financiero.

Sobre la cuestión que aquí nos ocupa, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) tiene dicho que “...la ley —como expresión de la voluntad popular— requiere para ser obligatoria de su publicidad. Esta exigencia es una derivación del principio republicano de gobierno y del principio de juridicidad. Y, tal como lo reconoció esta Corte en otra oportunidad, principios de razonabilidad y justicia impiden que se puedan señalar incumplimientos legales frente a normas no publicadas (arg. doct. Fallos: 313:1049, ver, asimismo, doct. Fallos: 293:157; 325:1808).

En otras palabras, la regular publicación de las leyes es el presupuesto constitucional para que estas se puedan reputar conocidas y, por tanto, exigibles (arg. art. 99, inc. 3º, CN y, en análogo sentido, art. 108 de la Const. de la Provincia de Buenos Aires y

art. 108, inc. 2º, “Ley Orgánica de las Municipalidades”, decreto 6769/1958, texto según ley 14.491)” (voto del Dr. Rosatti) (26).

Como podemos observar, sin la adecuada publicidad de la norma tributaria no es jurídicamente posible exigir el pago de un tributo o, dicho de otra manera, la afectación de la transparencia que debe regir a todo acto de gobierno —en el caso, mediante la función legislativa— conlleva a una consecuente vulneración del Principio de Reserva de Ley. Si así sucede, como en el caso resuelto por el Tribunal Cimero, el cobro de la gabela no resulta procedente.

IV. Conclusiones finales

A lo largo del presente trabajo nos propusimos demostrar la efectiva existencia de un Principio de Transparencia, el que está compuesto por tres pilares fundamentales: (i) El derecho de acceso a la información; (ii) El derecho a la participación ciudadana; y, (iii) El derecho a la libertad de expresión.

Así, partiendo de esa base, nos adentramos en el estudio de su proyección en la materia financiera para, de esta manera, observar cómo repercute en algunas de sus principales tecnologías (es decir, el presupuesto, la deuda pública y el tributo).

Con el fin de dar un cierre a este ensayo, observaremos a continuación si, bajo el prisma de este Principio, se torna necesario repensar o reformular algunas de las categorías financieras tradicionales.

IV.1. El secreto fiscal

Este instituto lo encontramos receptado en el art. 101 de la ley 11.683, en el cual se prevé que “[l]as declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos”. A su vez, allí se norma que “[l]a información amparada por el secreto fiscal contenido en este artículo se encuentra excluida del derecho de acceso a la información pública en los términos de la ley 27.275 y de las leyes que la modifiquen, sustituyan o reemplacen”.

Así las cosas, cabe preguntarnos si las previsiones allí dispuestas resultan compatibles con el más alto estándar con el que debe asegurarse la transparencia en materia financiera.

Sobre el punto, recientemente, La CSJN ha resuelto que “...el secreto fiscal regulado en la ley 11.683 es un instituto que ha sido consagrado para resguardar las documentaciones, manifestaciones y declaraciones que presenten y formulen los contribuyentes ante el organismo fiscal”. Asimismo, aclaró que “...la previsión consagrada en el actual art. 101 de la ley 11.683 es llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente, con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que se formule ante la DGI será secreta; se trata, pues, de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública” (27).

En el caso en estudio, el Máximo Tribunal Federal concluyó en que “[l]a privacidad y secreto fiscal no resultan afectados si la información solicitada se vincula exclusivamente con las actuaciones o conductas es-

pecíficas desplegadas por el Fisco Nacional en el marco de una actuación (identificar la orden de intervención, sus requerimientos y sus actas de inspección), mas no implica develar ningún dato o contenido referente a la situación económico y/o financiera de un contribuyente ni tampoco a declaraciones o manifestaciones efectuadas por este al organismo recaudador”.

Idéntica postura ha adoptado en otro precedente en el cual indicó que “[l]a información amparada por el secreto fiscal no puede ser revelada por el Fisco salvo que se trate de los casos de excepción taxativamente enunciados en la misma ley para autorizar la revelación del contenido de esas declaraciones (...). El secreto fiscal protege al contribuyente en los siguientes dos sentidos: en el sentido de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo y en el sentido de impedir a la autoridad fiscal revelar lo concerniente a lo declarado por el contribuyente” (28).

Siguiendo este orden de ideas, la doctrina tiene dicho que “el secreto fiscal preserva la *intimidad* y en algunos casos el consentimiento puede relevarlo; el acceso a la información pública (dec. 1172/2003 y ley 27.275) es un derecho inalienable, que debe ser amplio y completo, que reconoce como límite a las legislaciones que lo restringen en los distintos secretos: financiero, profesional, bursátil, comercial, industrial, fiscal, a los que se remiten. El fallo ‘Olivera’ reconoce la *legitimación activa* al solicitante de la información la que ante el secreto fiscal admite las prohibiciones, excepciones y exclusiones de la ley 11.683, según el tipo de requerimiento que se solicite, operando así en *conjunción*” (29).

Llegados aquí, es posible observar que la protección del secreto fiscal consagrada en la ley 11.683 (art. 101) opera, en el entender de la CSJN, como una garantía inquebrantable. Nótese, en tal sentido, que el Máximo Tribunal vincula dicha protección con la seguridad jurídica, afirmando que ha sido un medio decisivo utilizado por el legislador para facilitar la adecuada percepción de los tributos.

En una aproximación liminar, ello no resultaría incompatible con los tratados internacionales suscriptos por nuestro país, pues ni la Convención Interamericana contra la Corrupción, aprobada por la ley 24.759, ni la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, aprobada por la ley 26.097, contemplan la excepción al secreto fiscal para los órganos encargados de prevenir la corrupción (30).

Sin embargo, sin despreciar la importancia que reviste resguardar el secreto fiscal, entendemos que resultaría provechoso abordar el estudio de la cuestión bajo el prisma del harto analizado Principio de Transparencia. Según sus directrices, es claro que la interpretación y proyección del secreto fiscal debería realizarse de manera más restrictiva posible.

Así las cosas, no cabe duda de que es imperativo armonizar la regulación y el alcance del secreto fiscal con el derecho humano que cobija el acceso a la información pública. Tal como ha sido puesto de manifiesto en los Principios de Derechos Humanos, en la Política Fiscal, resulta imprescindible “[d]ar la interpretación más restringida posible al secreto fiscal, el cual debe aplicarse solo

si está previsto legal o constitucionalmente y considerando todas sus excepciones, optando por la publicidad en caso de duda. El secreto fiscal no debería cubrir información sobre condonaciones fiscales ni beneficiarios de gastos tributarios u otros tratos diferenciados. El secreto fiscal no debería utilizarse como barrera para utilizar la información declarada ante las autoridades tributarias para la elaboración de estadísticas, ni para publicar informes de dichas autoridades de forma regular, puntual y accesible, ni para dar publicidad de microdatos anónimos detallados por nivel socioeconómico, deciles de ingreso, residencia, sexo o sector de empleo de los y las contribuyentes, entre otros factores” (31).

IV.2. Gastos reservados

Acerca de este instituto, cabe indicar que por medio de la ley 26.134 se dispuso la publicidad de todas las leyes secretas, dando así lugar a un debate respecto de la tensión que existe entre el principio de publicidad de los actos de gobierno y la posibilidad de que la seguridad nacional (*lato sensu*) requiera de normas reservadas o secretas, al menos por algún tiempo (32).

Ahora bien, tal como surge del art. 5º de la mencionada norma, existe un régimen de excepción al principio de publicidad en virtud del cual “[l]os créditos de carácter reservado y/o secreto a que se refiere la Ley de Presupuesto de la Administración Nacional vienen a ser destinados, exclusivamente, a cuestiones de inteligencia inherentes a los organismos comprendidos en las leyes de Inteligencia Nacional, Seguridad Interior y Defensa Nacional. Queda prohibida su utilización con propósitos ajenos a dicha finalidad”.

Lo allí dispuesto, de alguna manera, se encuentra en pugna con el principio de máxima divulgación de los actos de gobierno. Así, resulta cuanto menos difícil justificar la habilitación que se le confiere al legislador de decidir o deliberar (en lo que respecta a créditos de carácter reservado o secretos) de espaldas al pueblo, a cuyo escrutinio tiene la obligación de someterse; advirtiéndose, en este punto, la incompatibilidad que se genera entre esta cuestión y el Principio de Transparencia estudiado.

Así, nos permitimos hacer propias las críticas expuestas por el profesor Corti, quien indica que “...un crédito de carácter secreto no conduce a convertir en secreto todos los momentos de su existencia jurídica: aprobación, deliberación, ejecución y control. La situación, entonces, exige ser regulada con más detalle, en cuestiones como: para quién es secreto el gasto, cómo se ejecuta, quién realiza el control interno de la ejecución, cómo se contabilizan los momentos de su ejecución, cómo se realiza la cuenta de inversión, de qué manera se controla, hasta qué momento resulta secreto el gasto” (33).

IV.3. Beneficios fiscales

En virtud de lo ya desarrollado, estamos en condiciones de adelantar que la gestión de los beneficios fiscales debe estar atravesada, con su más amplio alcance, por el Principio de Transparencia.

Este asunto ha llevado al Grupo de Tareas sobre Tributación y Desarrollo de la OCDE a instar porque se establezca un marco de transparencia mundial más eficaz de incen-

(22) Asamblea General de las Naciones Unidas, “Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana”, 10/09/2015, A/RES/69/319.

(23) JARACH, Dino E., “El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo”, Abeledo Perrot, tercera edición, 1996, p. 27.

(24) JARACH, Dino E., “Curso Superior de Derecho Tri-

butario”, Editorial Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1957, T. I, p. 112.

(25) CASÁS, José O., “Derechos y garantías constitu-

cionales del contribuyente. A partir del principio de reser-

va de ley”, Ad-Hoc, 2002, primera edición, ps. 233/234.

(26) Fallos: 341:1246.

(27) Fallos: 343:1663, del dictamen de la Procuración

General al que la Corte remite.

(28) Fallos: 344:1411.

(29) NAVARRINE, Susana C., “El secreto fiscal y el acceso a la información pública”, TR LALEY AR/DOC/796/2018.

(30) Fallos: 344:1411.

(31) Principios de Derechos Humanos en la Política

Fiscal, obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, p. 37.

(32) HIDALGO, Enrique, “sesiones y leyes secretas”, publicación en la página de la NCDN.

(33) CORTI, Horacio G., “Derecho Constitucional Pre-supuestario”, ob. cit., p. 384.

tivos fiscales a la inversión, cuyo propósito sea promover la transparencia en los procesos decisarios, acrecentar la información disponible sobre los costos y los beneficios, limitar la discrecionalidad y aumentar la rendición de cuentas. Ello también dio lugar a la elaboración de un conjunto de principios para promover la gestión y la administración de los incentivos fiscales a la inversión de manera transparente y coherente (34).

En el contexto descripto, el Grupo de Tareas ha desarrollado diez [10] principios con el fin promover una mejor gestión y administración gubernamental, los que detallamos a continuación: 1) Publicar una declaración de todos los incentivos fiscales a la inversión y sus objetivos dentro del marco rector; 2) Proporcionar incentivos fiscales a la inversión solo mediante la legislación tributaria; 3) Subordinar todos los incentivos fiscales a la inversión a la autoridad de un solo organismo público, en la medida de lo posible; 4) Garantizar que los incentivos fiscales a la inversión sean ratificados por el órgano legislativo o el parlamento; 5) Administrar los incentivos fiscales a la inversión de manera transparente; 6) Calcular los ingresos no percibidos a causa de los incentivos fiscales a la inversión y hacer pública una declaración del gasto tributario; 7) Hacer revisiones periódicas de la continuidad de los incentivos fiscales vigentes evaluando en qué grado cumplen los objetivos fijados; 8) Destacar los mayores beneficiarios de los incentivos fiscales a la inversión mediante una disposición tributaria específica en una declaración periódica del gasto tributario, en la medida de lo posible; 9) Recopilar datos sistemáticamente a fin de fundamentar la declaración del gasto tributario para incentivar la inversión y de supervisar los efectos y la eficacia generales de cada incentivo fiscal; y, 10) Aumentar la cooperación regional a fin de evitar la competencia tributaria nociva.

Íntimamente relacionado con el punto que aquí nos ocupa, no podemos dejar de señalar que el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales observó con preocu-

pación —con relación a la Argentina— "...el alto grado de desigualdad social en el Estado parte, que obstaculiza el goce de los derechos del Pacto [como así también] que ciertas medidas tributarias, como la reducción de la carga impositiva para grupos sociales de altos ingresos o el mantenimiento de exenciones tributarias injustificadas, reduzcan la capacidad redistributiva del sistema fiscal y limiten la obtención de los recursos necesarios para garantizar los derechos económicos, sociales y culturales (art. 2º, párrs. 1 y 2)". En tal sentido, recomendó a nuestro país "...que tome las medidas necesarias no solo para preservar la capacidad redistributiva del sistema fiscal sino para fortalecerla, incluyendo la posibilidad de revisar la reducción de cargas impositivas a sectores de altos ingresos. El Comité recomienda al Estado parte realizar una evaluación transparente de las distintas exenciones tributarias, que permita conocer sus beneficiarios y sus impactos, y posibilite un escrutinio público para determinar cuáles no son justificadas y deberían ser eliminadas" (35).

En esa línea de análisis, creemos esencial exponer que deben concederse con particular estrictez los beneficios fiscales, habida cuenta de que, en la mayoría de los casos, si bien por causas loables, por su conducto se dejan de percibir tributos cuando existe una manifestación de capacidad contributiva pasible de ser gravada.

IV.4. Regularizaciones o blanqueos fiscales

Dejamos para estudiar en última instancia uno de los institutos que, bajo el tamiz del Principio de Transparencia, resulta ser uno de los más controversiales.

No podemos dejar de destacar que, recientemente, obtuvo dictamen en nuestro país un nuevo régimen de blanqueo de capitales, mediante el cual, si finalmente se sanciona, se contemplará el "establecimiento de un régimen general de declaración voluntaria del ahorro argentino no exteriorizado" y "un régimen simplificado de declaración". Según el

proyecto, las disposiciones "complementan los avances globales en materia de intercambio de información tributaria que se vienen llevando a cabo en aras de garantizar una transparencia fiscal internacional". En palabras del diputado Casaretto (FdT), dará "...la posibilidad de que quienes tengan activos no declarados puedan presentarse con el pago de un impuesto que es reducido al inicio y creciente a lo largo del tiempo" (36).

Este tipo de políticas, como fácilmente puede advertirse, no favorece en nada a la transparencia que tanto pregonamos a lo largo de este trabajo. Tal como vimos en el inicio, el fenómeno de la corrupción fue el hecho político detonante que dio nacimiento al Principio de Transparencia. Si bien este tipo de amnistías fiscales puede resultar entendible desde el punto de vista económico para la Administración —toda vez que implica abultados ingresos como consecuencia de la declaración de manifestaciones de capacidad contributiva que se encontraban a la sombra de la tributación—, no es posible soslayar que su aprobación configura un claro beneficio en cabeza de presuntos infractores fiscales, en detrimento del resto de la sociedad que debió soportar el sacrificio de pagar en tiempo y forma sus tributos; circunstancia que se agrava tan pronto reparamos en que, en nuestro país, acuciados por las crisis económicas, este tipo de regímenes obtienen sanción habitualmente.

Es desde ese punto de vista que observamos una insoslayable contradicción en levantar, por un lado, las banderas de la transparencia y la lucha contra la corrupción y, por el otro, favorecer políticas de regularizaciones fiscales masivas, sin averiguar ni hurgar en el origen de los fondos que participan de tipo de procesos.

Para finalizar, y con relación a los compromisos asumidos por Argentina, tampoco es fácil entender como estas regularizaciones se compatibilizan con lo previsto en Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, por cuanto allí se establece que

(34) Ver, en tal sentido, "Opciones para el uso eficaz y eficiente de los incentivos fiscales a la inversión en países de bajos ingresos - Documento de antecedentes del informe del FMI, de la OCDE, de la ONU y del Banco Mundial para el grupo de trabajo sobre el desarrollo del G-20", ps. 38 y ss.

(35) Naciones Unidas, Consejo Económico y Social,

"Observaciones finales sobre el cuarto informe periódico de la Argentina", E/C.12/ARG/CO/4.

(36) https://www.hcdn.gob.ar/prensa/noticias/2023/noticias_2172.html.

(37) Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, art. 14 "Medidas para prevenir el blanqueo de dinero".

(38) Ley de Alivio Fiscal para fortalecer la salida económica y social a la pandemia generada por el COVID-19.

(39) Para ampliar, ver lo resuelto al respecto por el Tribunal Oral Federal de Córdoba N° 2, en la causa "Legajo N° 30 - Imputado: 'Cuello, Fernando Luis y otros s/ Legajo de Casación'" (Expte. 62000069/2008), sentencia del 09/08/2021. Allí, se concluyó en que lo dispuesto en la

Cada Estado Parte "[e]stablecerá [destaque] el término imperativo] un amplio régimen interno de reglamentación y supervisión de los bancos y las instituciones financieras no bancarias, incluidas las personas naturales o jurídicas que presten servicios oficiales u oficiosos de transferencia de dinero o valores y, cuando proceda, de otros órganos situados dentro de su jurisdicción que sean particularmente susceptibles de utilización para el blanqueo de dinero, 'a fin de prevenir y detectar *todas* las formas de blanqueo de dinero,' y en dicho régimen se hará hincapié en los requisitos relativos a la identificación del cliente y, cuando proceda, del beneficiario final, *al establecimiento de registros y a la denuncia de las transacciones sospechosas*" (37).

En definitiva, premiar a evasores fiscales implica, en virtud de los montos económicos que en la mayoría de los casos se blanquean, convalidar hechos de corrupción tributaria: véase, a modo de ejemplo, lo dispuesto en la ley 27.653 (38), en virtud de la cual "[e]l acomamiento al presente título de esta ley ampliatoria y/o modificatoria producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y penales aduaneras en curso (...) La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en la presente, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago producirá la extinción de la acción penal tributaria o penal aduanera" [art. 6º, inc. c)] (39).

Este tipo de decisiones fiscales implica, lisa y llanamente, desconocer que "[l]a corrupción es una plaga insidiosa que tiene un amplio espectro de consecuencias corrosivas para la sociedad. Socava la democracia y el estado de derecho, da pie a violaciones de los derechos humanos, distorsiona los mercados, menoscaba la calidad de vida y permite el florecimiento de la delincuencia organizada, el terrorismo y otras amenazas a la seguridad humana" (40).

Cita online: TR LALEY AR/DOC/462/2024

normativa citada significa que están incluidos todos los tipos penales regulados en la ley penal tributaria, sin discriminación alguna, y entre los cuales se encuentra la asociación ilícita fiscal.

(40) Prefacio de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción ya citada.

Tributación nacional | Nota a fallo

Exclusión de pleno derecho del monotributo

Facturación mayor al máximo previsto para la categoría. Apartamiento publicado en el Boletín Oficial. Publicidad y fundamento del acto.

1.- Debe confirmarse la exclusión del monotributo dispuesta por el Fisco nacional, pues se evidencia, por medio de los registros de facturación electrónica del contribuyente para el período 01/09/14-31/08/15 y el control manual formulado por el Fisco para el período 08/2014-07/2015, montos totales de facturación que ascienden a las sumas de \$410.596,43 y \$435.695 respectivamente, que exceden, cada uno de ellos manera individual, el máximo previsto para la categoría "I" en la cual aquel se encontraba inscripto.

2.- El beneficio previsto por el art. 7º de la res. general 3982/2017 (AFIP) —que

instauró la posibilidad de que los contribuyentes excluidos de pleno derecho del Régimen Simplificado volvieran, excepcionalmente y en las condiciones indicadas, a adherir a este— no puede ser concedido al contribuyente, si se repara en que, de la lectura de las constancias acompañadas al caso, no se colige que este hubiera ejercido la opción prevista en el segundo párrafo, dentro de los noventa días corridos posteriores a la notificación de la resolución.

3.- Las exigencias derivadas de la publicidad a la que debe sujetarse el acto de alcance particular determinan que este deba ser notificado, en forma fehaciente, a su destinatario. Y, en el caso, dicho requerimiento se encuentra cumplido, por conducto de la publicación en el Boletín Oficial de la disposición implicada y de la comunicación dirigida mediante el servicio "Monotributo – Exclusión de Pleno Derecho" accesible mediante clave fiscal.

4.- No resultan atendibles las manifestaciones del contribuyente vinculadas con

una supuesta desnaturalización reglamentaria del régimen de publicidad del acto —en el caso, exclusión del monotributo a través del Boletín Oficial—, si se repara en que, el marco legal citado por este —ley 19.549— únicamente prevé, en su art. 11, que: "[P]ara que el acto administrativo de alcance particular adquiera eficacia debe ser objeto de notificación al interesado [...]", sin especificar un medio concreto para llevar dicha diligencia a cabo. Además, teniendo en cuenta la finalidad que todo régimen de notificaciones posee, la situación particular de aquel no reconoce la existencia de agravio alguno al respecto, toda vez que ha podido interponer, a término, el recurso previsto por el art. 74 del dec. 1397/1979.

5.- Las críticas del contribuyente relacionadas con la falta de fundamentación del acto de exclusión del monotributo deben ser rechazadas. Para decidir la exclusión, el Fisco nacional consideró generada la causal prevista por el art. 20, inc. a), de la ley 26.565; ello, por haber mediado una facturación de \$435.695 imputable

al contribuyente, que superaba el límite previsto para la categoría "I". A través de la publicación del Boletín Oficial, ocurrida el 09/12/15, se oficializó, no solamente la medida de apartamiento referida, sino que se dejó expresa constancia de que sus fundamentos podrían ser consultados por los afectados mediante el uso de la "Clave Fiscal".

CNFed. Contencioso administrativo, sala II, 02/02/2024. - Cortese, Carlos Gabriel c. EN - AFIP s/Dirección General Impositiva.

Cita online: TR LALEY AR/JUR/847/2024

Costas

A la actora (cfr. art. 68, 1ra parte, del C.P.C.N.)

[El fallo *in extenso* puede consultarse en Atención al Cliente, <https://www.laley-next.com.ar/> o en Proview]

La validez de la notificación en el Boletín Oficial

Comentarios al fallo “Cortese, Carlos Gabriel c. EN - AFIP s/Dirección General Impositiva”



Sebastián Sartor

Abogado (UCA). Carrera de Especialización en Derecho Tributario (UBA). Posgrado en Derecho Penal Económico (UBA). Miembro del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Profesor de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA). Fundador de Jurisprudencia Tributaria Argentina. Escritor de diversos artículos vinculados con la materia tributaria.



Melisa Moreira

Abogada Tributarista (UBA). Gerente de Legales — Tax Controversy en Andersen Argentina. Carrera de Especialización en Derecho Tributario (UBA). Posgrado en Derecho Penal Económico (UBA). Profesora de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA) e Impuestos II (UCEMA). Miembro del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y del Observatorio de Derecho Penal Tributario (UBA). Miembro de Jurisprudencia Tributaria Argentina. Oradora en diversos cursos vinculados a la materia tributaria.

SUMARIO: I. Introducción.— II. Notificación por Exclusión de Pleno Derecho Sistémica. Régimen Simplificado. RG 3640/2014.— III. La sentencia dictada por la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal.— IV. Importancia del medio de notificación elegido en materia tributaria. Superación del medio de notificación elegido por la RG 4309/2018.

I. Introducción

La Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, en autos “Cortese, Carlos Gabriel c. EN — AFIP s/Dirección General Impositiva”, sentencia de fecha 2 de febrero de 2024, tuvo la oportunidad de expedirse sobre la validez del único medio de notificación previsto por la Resolución General AFIP 3640/2014 en materia de Exclusión de Pleno Derecho Sistémica para el Régimen Simplificado de pequeños contribuyentes (Monotributo).

El contribuyente criticó la validez y eficacia del medio de notificación utilizado por el Fisco Nacional, publicación en el Boletín Oficial, por cuanto carecía de legibilidad en tanto abarcaba una lista de más de 3000 contribuyentes, sin orden alguno, sin fundamentación y sin identificación precisa de los motivos y del período fiscal de exclusión.

II. Notificación por Exclusión de Pleno Derecho Sistémica. Régimen Simplificado. RG 3640/2014

El 9 de diciembre de 2015, la AFIP publicó en el Boletín Oficial (B. O.) el listado de aquellos contribuyentes excluidos de pleno derecho del Régimen Simplificado (RS), entre los que se encontraba la parte actora, comunicándose dicho acto administrativo en los términos de la RG 3640/2014 que prevé como único medio su publicación en el Boletín Oficial.

En dicha notificación se expresó que “...a efectos de consultar los motivos y elementos de juicio que acreditan el acaecimiento de la causal respectiva, el contribuyente excluido de pleno derecho deberá acceder al servicio ‘Monotributo - Exclusión de Pleno Derecho’

en el sitio ‘web’ <http://www.afip.gob.ar>; mediante el uso de ‘Clave Fiscal’ [y que] la referida exclusión de pleno derecho prevista en el art. 21 del Anexo de la ley 24.977, sus modificaciones y complementarias, podrá ser objeto del recurso de apelación previsto en el art. 74 del decreto 1397/1979 dentro de los quince [15] días de la fecha de publicación de la presente, a cuyo efecto deberán observarse las prescripciones de la citada RG AFIP 3640 [...].”

El Sr. Cortese, con fecha 1 de septiembre de 2016, interpuso recurso de apelación contra la exclusión del RS agravándose, en lo que aquí nos ocupa, de la notificación realizada por cuanto no pudo tener un pleno conocimiento de los hechos que motivaron la decisión administrativa. El organismo recaudador rechazó los argumentos expuestos por el contribuyente, articulando el actor demanda de impugnación judicial ante el fuero contencioso administrativo federal.

III. La sentencia dictada por la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal

El Tribunal confirmó la sentencia del Juez *a quo* quien desechó las manifestaciones relacionadas con la existencia de irregularidades en la notificación de la exclusión, en el entendimiento de que, por un lado, la noticia del apartamiento se encontraba dada por la respectiva publicación en el Boletín Oficial y, por el otro, este tuvo la posibilidad de interponer el recurso previsto por el art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683, que fue evaluado y rechazado por el Fisco Nacional.

La Sala II agregó que la notificación en forma fehaciente se encontraba debidamente acreditada con la publicación en el B. O., comunicación que se complementaba con el acceso mediante Clave Fiscal al servicio “Monotributo — Exclusión de Pleno Derecho”, el cual identificaba la fecha de exclusión del Sr. Cortese, datada el 3 de octubre de 2015.

Por último, consideró la Cámara que no resultaban atendibles las manifestaciones de la parte actora por cuanto pudo tomar conocimiento de pretensión de exclusión e interponer la vía recursiva prevista a tales efectos.

IV. Importancia del medio de notificación elegido en materia tributaria. Superación del medio de notificación elegido por la RG 4309/2018

Cabe recordar las palabras de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires (1) que ha destacado que el medio elegido para practicar las notificaciones de actos administrativos debe ser idóneas para garantizar que el notificado tome conocimiento en forma cierta de los fundamentos y de la parte dispositiva para garantizar su adecuado derecho de defensa. Frente a la trascendencia de los efectos que producen dichos actos, el examen de su validez debe ser abordado con toda rigurosidad.

La notificación es el acto por el cual se pone en conocimiento de su destinatario un hecho determinado, otorgando certeza de la fecha de su ocurrencia e iniciándose el cómputo de los plazos recursivos. De ahí que los medios de notificación deben procurar razonablemente la fehaciente y efectiva comunicación por cuanto está en juego el derecho de defensa en un proceso signado por plazos perentorios.

En materia de procedimiento tributario, la ley 11.683 establece en su art. 100 las distintas formas de notificación, disponiéndose en el párrafo a continuación del inc. f) que la publicación en el Boletín Oficial resulta un medio subsidiario y residual cuando no se conociera el domicilio del contribuyente.

Sin embargo, la Administración al dictar la RG 3640/2014 adoptó el criterio subsidiario y residual como único y exclusivo medio de notificación de las exclusiones de pleno derecho del Régimen Simplificado de Monotributo. Dicha elección, entendemos, pareciera seguir

criterios de economicidad, simplicidad y agilidad que dudosamente satisfacen la *ratio* del instituto de notificación que debe procurar su conocimiento por el destinatario. Más aún cuando estamos ante un régimen caracterizado por pequeños contribuyentes que podrían carecer de recursos o estructuras de profesionales en la materia.

Cabe apuntar que la resolución general AFIP 4309/2018 vino a superar ese medio de comunicación específico para las exclusiones de pleno derecho sistémico al disponer que dicha circunstancia será notificada en el domicilio fiscal electrónico del pequeño contribuyente que, accediendo al servicio de “Monotributo — Exclusión de Pleno Derecho” podría consultar los motivos y elementos de juicio que acreditan el acaecimiento de la causal de exclusión correspondiente.

Vale recordar que a partir de la sanción de la ley 27.430, el contribuyente está obligado a constituir domicilio fiscal electrónico, por consiguiente, esto llevó a que el Fisco Nacional dispusiera que no se publiquen más los listados de contribuyentes excluidos en el B.O., tal como disponía la RG 3640/2014, hoy derogada.

En definitiva, si bien el fallo rechazó los agravios del contribuyente por cuanto la Administración ha sustanciado el recurso de apelación interpuesto en forma extemporánea, sin encuadrarlo como denuncia de ilegitimidad, permitiéndole su acceso a una revisión judicial, destacamos que resulta saludable la modificación dispuesta por la RG 4309/2018 que optó por un medio de notificación (domicilio fiscal electrónico) más adecuado que el régimen anterior (Boletín Oficial) tendiente a la comunicación fehaciente y efectiva de su destinatario a fin de resguardar las garantías del debido proceso del pequeño contribuyente.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/876/2024

Tributación nacional e internacional | Doctrina

Desentrañando los criptoactivos Tratamiento impositivo, desafíos y perspectivas tanto en la Argentina como Latinoamérica



Mariela Sas

Abogada (UBA). Ha realizado un posgrado en derecho tributario. Es directora del departamento de derecho tributario en el Estudio Beretta Godoy, con una sólida experiencia en transacciones internacionales, incluyendo fusiones y adquisiciones, acuerdos comerciales internacionales, procesos de reestructuración societaria a nivel nacional e internacional, planificación fiscal, así como fiscalidad en la actividad financiera.

SUMARIO: I. Introducción.— II. Definición de criptoactivos.— III. Normas que reglamenten el uso de los criptoactivos y criptomonedas en nuestro país.— IV. Tratamiento impositivo de los criptoactivos en Argentina.— V. Desafíos para las tributaciones de las criptomonedas según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.— VI. Análisis de las problemáticas dentro de Latinoamérica según GAFILAT.— VII. Conclusión.

I. Introducción (1)

En los últimos años los constantes avances en materia de tecnología se han multiplicado de manera exponencial a través de nuevos conocimientos, aplicaciones y desarrollos industriales y científicos, definiendo nuevos estándares económicos y sociales.

Esta dinámica, permitió la creación de un nuevo sector económico-financiero: los criptoactivos, que basan su éxito en la confianza y facilidad de intercambio, ya que permiten a sus usuarios transferir valores de manera segura, inmediata, y permanente, de forma electrónica y sin la necesidad de que un tercero centralizado lo certifique.

La creciente aceptación social se manifiesta en la proliferación de nuevos mercados, tales como las plataformas de compraventa de criptomonedas o *exchanges* (2), así como en el auge de los *tokens* digitales no fungibles (NFT).

En Argentina y otros países de América Latina, las operaciones con criptomonedas han experimentado un crecimiento exponencial en los últimos años. Este fenómeno ha sido impulsado por diversos factores, como las restricciones cambiarias en el mercado y la persistente inflación.

Inicialmente, los criptoactivos, especialmente las monedas digitales, encontraron un público receptivo principalmente entre los sectores más jóvenes de la sociedad. Esto se debe a las innovadoras tecnologías que incorporan, su seguridad y la facilidad de uso que ofrecen. Además, la descentralización, que elimina la necesidad de intermediarios como entidades financieras o bancos para certificar las transacciones, ha sido otro factor crucial en su adopción.

Sin embargo, el crecimiento del mercado de criptomonedas ha suscitado preocupaciones regulatorias en muchos países, incluida Argentina. Si bien algunos Estados han optado por prohibir el uso de criptomonedas en su totalidad, otros han permitido su utilización como medio de inversión, estableciendo regulaciones estatales para proteger a los usuarios y prevenir delitos financieros, como el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo.

II. Definición de criptoactivos

Para poder comprender adecuadamente el funcionamiento de los criptoactivos, es necesario definir en qué consisten. En una guía publicada por el Ministerio Público Fiscal de la Nación, se aclara que no existe una definición jurídica precisa para estos activos. Sin embargo, el ecosistema que los utiliza ha aceptado una definición que los describe

como: "cierto tipo de activos virtuales que se distinguen de los demás por su implementación, es decir, por operar sobre una plataforma que utiliza técnicas criptográficas y una base de datos establecida en un sistema de cadena de bloques" (3).

Clasificación de criptoactivos:

i) Criptomonedas: Según la definición del Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT), una organización dedicada a prevenir y combatir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo y de armas de destrucción masiva, las criptomonedas son "activos virtuales de código abierto, convertibles y descentralizados, que funcionan en una red de pares distribuida que aplica principios matemáticos y criptográficos para dotar de seguridad al sistema" (4). Se dividen principalmente en tres categorías: *bitcoin*, *altcoins* y monedas estables (*stable coins*). Estos activos son mayormente comercializados en *exchanges* y almacenados en ellos o en billeteras frías (5) como *Trezor* o *Ledger*.

a) *Bitcoin*: Es la primera criptomoneda y la más conocida. Se trata de un activo virtual descentralizado cuyo valor deriva de su demanda en el mercado. Su emisión está limitada a 21 millones de monedas y se prevé que esta emisión finalice en el año 2140, lo cual constituye uno de sus principios fundamentales. Este límite en la oferta monetaria se alcanza mediante un evento conocido como "Halving" (6), que ocurre cada cuatro años. Durante el *halving*, las recompensas por la minería (7) de nuevos bloques se reducen a la mitad, lo que disminuye el suministro de nuevos *Bitcoins*.

b) *Altcoins*: Este término engloba a todas aquellas criptomonedas que no son *Bitcoin*, como *Ethereum*, cuya principal funcionalidad son los *smart contracts* o contratos inteligentes (8).

El mercado de *altcoins* se distingue por albergar proyectos innovadores en una amplia gama de áreas, que abarcan desde Inteligencia Artificial hasta *gaming*, privacidad y *top layer*, entre otros. Sin embargo, también es importante destacar que existe una notable cantidad de proyectos fraudulentos en este espacio. En el ecosistema de las criptomonedas, estos fraudes se conocen como "Rug Pull", que es esencialmente un fraude perpetrado por los desarrolladores de un proyecto, en el que estos últimos se apropián de los fondos de los inversionistas (9).

c) Monedas estables (*stablecoins*): Las monedas estables son tipos de *tokens* cuyo valor está vinculado al de un activo monetario, como el dólar estadounidense o el euro. Estas monedas permiten a los usuarios del ecosistema criptográfico conservar

el valor de su inversión. La más conocida y con mayor capitalización de mercado es la que emite la empresa Tether, conocida como "USDT".

ii) *Tokens* no fungibles (NFT): Son activos criptográficos únicos e irrepetibles que no pueden ser fraccionados. Pueden adoptar diversas formas, como coleccionables, música, arte, juegos, entre otros. En la actualidad, estos *tokens* se utilizan incluso como formato de entradas para conciertos, fiestas o eventos.

El funcionamiento de los NFT depende de contratos inteligentes, ejecutados en una red determinada, como *ethereum* o *polygon*. Los NFT pueden crearse o adquirirse a través de plataformas diseñadas para este propósito, como *OpenSea*. Una característica distintiva de los NFT es que no tienen el mismo valor entre sí, incluso si forman parte de una misma colección. Pueden considerarse tanto una inversión como un activo de valor personal, y el beneficio se obtiene cuando se vuelven a comercializar en el mercado, dado que su valor es altamente volátil (10).

iii) *Tokens* de seguridad: Son un tipo de *tokens* criptográfico como los ya mencionados pero que están vinculados a activos financieros tradicionales como bonos, *swaps*, futuros, entre otros. Se los considera como contratos de inversión (11).

iv) *Tokens* de utilidad: Son *tokens* que tienen una utilidad específica y están basados en *Blockchain* (12), no son considerados instrumentos financieros como los *tokens* de seguridad por lo que no están sujetos a las mismas regulaciones. Generalmente son emitidos en una ICO —*Initial Coin Offering*— de una plataforma cripto, muy similar a una IPO de los mercados tradicionales. Al adquirirlos, los inversores tendrán acceso a servicios exclusivos o productos de la plataforma (13).

III. Normas que reglamenten el uso de los criptoactivos y criptomonedas en nuestro país

Argentina ha comenzado a regular aspectos del sistema financiero relacionado con las criptomonedas. Aunque estas regulaciones aún no son de fondo, representan un primer paso que sugiere futuras medidas más estrictas. Sin embargo, a lo largo de los años, diversas instituciones han emitido opiniones sobre los elementos del mundo cripto debido a la falta de regulaciones específicas. Algunas de estas fueron:

i) La Unidad de Información Financiera (UIF), a través de la res. 300/2014 (14), en su art. 2º establece que: "Se entenderá por 'Monedas Virtuales' a la representación digital

(8) Los contratos inteligentes son programas que están almacenados en una cadena de bloques que se ejecutan cuando suceden unas condiciones predeterminadas, generalmente son utilizados para hacer automática la ejecución de un acuerdo o para automatizar un flujo de trabajo, permitiendo una acción cuando se cumplen las condiciones. IBM, ¿Qué son los contratos inteligentes en blockchain?

(9) AMBRISI, R., ¿Cómo funciona el esquema de estafas "rug pull" en el mundo de las Criptomonedas?, Cointelegraph, 2022.

(10) CONTI, R. - SCHMIDT, J., ¿What is an NFT? Non-Fungible-Tokens explained, Forbes, 2022.

(11) MALDONADO, J., ¿Qué es un security token o valor tokenizado?, Observatorio Blockchain, 2023.

(12) Es un sistema que registra todo movimiento de datos (entrada, modificaciones, etc.) a través de bloques que se encuentran unidos en cadena accesibles para todos los integrantes del sistema, estos confirman los movimientos de los bloques anteriores generando una cade-

de valor que puede ser objeto de comercio digital y cuyas funciones son la de constituir un medio de intercambio, y/o una unidad de cuenta, y/o una reserva de valor, pero que no tienen curso legal, ni se emiten, ni se encuentran garantizadas por ningún país o jurisdicción".

ii) En el año 2014, el Banco Central de la República Argentina (BCRA) también lanzó un comunicado sobre las "monedas virtuales", haciendo hincapié en el hecho de que no están emitidas por una entidad confiable, por lo que "no tienen curso legal ni poseen respaldo alguno".

iii) El 20 de mayo de 2021, el BCRA y la Comisión Nacional de Valores (CNV) emitieron una alerta conjunta (15) a sobre los riesgos de los criptoactivos, definiéndolos como: "Los criptoactivos pueden definirse como una representación digital de valor o de derechos que se transfieren y almacenan electrónicamente (...). Si bien estas tecnologías podrían contribuir a promover una mayor eficiencia e innovación financiera, los criptoactivos no son dinero de curso legal".

En marzo de 2024, el Congreso de la Nación aprobó la ley 27.739 (16), que dispuso algunos avances en el mundo de los criptoactivos dentro del país.

A través de esta ley se incorporaron por primera vez definiciones normativas de: Activos virtuales "representación digital de valor que se puede comercializar y/o transferir digitalmente y utilizar para pagos o inversiones. En ningún caso se entenderá como activo virtual la moneda de curso legal en territorio nacional y las monedas emitidas por otros países o jurisdicciones (moneda fiduciaria)", definición que resulta casi idéntica a la de la UIF en su resolución de 2014; y de proveedor de servicios de activos virtuales "Cualquier persona humana o jurídica que, como negocio, realiza una [1] o más de las siguientes actividades u operaciones para o en nombre de otra persona humana o jurídica: i. Intercambio entre activos virtuales y monedas de curso legal (monedas fiduciarias); ii. Intercambio entre una [1] o más formas de activos virtuales; iii. Transferencia de activos virtuales; iv. Custodia y/o administración de activos virtuales o instrumentos que permitan el control sobre los mismos y; v. Participación y provisión de servicios financieros relacionados con la oferta de un emisor y/o venta de un activo virtual".

Otro aspecto importante de la ley es la creación del "Registro de Proveedores de Servicios de Activos Virtuales", el cual estará bajo el control de la CNV. En este registro se deberán inscribir tanto personas físicas como jurídicas que cumplan con los requisitos establecidos en la definición de provee-

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) Han colaborado en este artículo Victoria Castro y Lucas Turek, ambos estudiantes de la carrera de abogacía en la UBA quienes se desempeñan como paralegales en Beretta Godoy.

(2) Las plataformas de compraventa o *exchanges* son: "un conjunto de facilidades que ofrece una plataforma digital, que permite a los usuarios comprar y vender estos activos de una manera sencilla y práctica". Además de los servicios de compra y venta, un "Exchange" de criptomonedas también ofrece el recurso de monitoreo de precios y almacenamiento en billeteras digitales. "SAS M., Castro VS, Criptomonedas: Evolución y Tributación", Abogados.com, 2023.

(3) Unidad Fiscal Especializada en Ciberdelincuencia (UFECI) del Ministerio Público Fiscal. Guía práctica para la identificación, trazabilidad e incautación de criptoactivos, 2023, p. 12.

(4) GAFILAT (Grupo de Acción Financiera Latinoamericana), Guía sobre Aspectos Relevantes y Pasos Apro-

piados para la Investigación, Identificación, Incautación y Decomiso de Activos Virtuales, 2021, p. 19.

(5) "Una billetera fría es una billetera cripto que no se conecta a internet ni interactúa con ningún contrato inteligente. Puesto que las billeteras frías no se conectan a internet, son inmunes a las amenazas virtuales, como el malware o el spyware (...) En resumen, solo sirven para enviar y recibir activos" Ledger Academy, ¿Qué es una billetera fría?, 2024.

(6) COINBASE, ¿What is a Bitcoin Halving?

(7) La minería de criptomonedas se utiliza como medio para unir bloques de información de la red a *Blockchain*, continuando así con el sistema. Se basa en una resolución de algoritmos, que es realizada por los equipos en los que invierten los mineros para anexar la información a la red *Blockchain*, el que logre descifrar el algoritmo se va a llevar una recompensa. ZOCARO, M., "La minería de criptomonedas y su tributación en Argentina", Universidad de Buenos Aires CEAT (Centro de Estudios de Administración Tributaria), 2020.

na de convalidación compartida que la hace inalterable. En el mundo de las monedas virtuales este sistema se encarga de almacenar los datos de las monedas.

(13) MALDONADO, J., "Qué es un utility token y su uso real en las finanzas", Observatorio Blockchain, 2022.

(14) Administración Federal de Impuestos, Resolución General 4614/2019, TR LALEY AR/LEGI/9W8I. Disponible también en http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01004614_2019_10_24.

(15) Banco Central de la República Argentina y Comisión Nacional de Valores, alerta sobre los riesgos e implicancias de los criptoactivos, 2021. <https://www.bcra.gob.ar/Noticias/alerta-sobre-riesgos-implicancias-criptoactivos.asp>.

(16) Congreso de la Nación Argentina, Ley 27.739, 2024, TR LALEY AR/LEGI/ARBQ. Disponible también en <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-27739-397355/texto>.

dor de servicios mencionada anteriormente. La CNV tendrá la autoridad para llevar a cabo la “supervisión, regulación, inspección, fiscalización y sanción” de todos los participantes en este registro.

En concordancia con la promulgación de la ley, la CNV emitió en abril de 2024 las primeras directrices que regulan el registro de proveedores de servicios de activos virtuales mediante la res. general 994 (17). Según esta resolución, todas las personas físicas o jurídicas que realicen actividades como proveedores de servicios de activos virtuales deben inscribirse en el registro correspondiente para poder ofrecer dichos servicios. Para ello, deben presentar una serie de documentación, que incluye información como nombre, domicilio, nacionalidad, actividad principal, y dominio de página web, entre otros datos, en forma de declaración jurada.

Además, la resolución establece que también deben registrarse aquellas personas físicas o jurídicas residentes o constituidas en el extranjero que utilicen un dominio de página web con la extensión “ar” para llevar a cabo actividades u operaciones relacionadas con criptomonedas en territorio argentino, o que tengan acuerdos comerciales con terceros o subsidiarias que les permitan recibir fondos o activos de residentes argentinos para realizar dichas actividades.

IV. Tratamiento impositivo de los criptoactivos en Argentina

El tratamiento impositivo de los criptoactivos, especialmente de las criptomonedas, ha sido objeto de atención y regulación en Argentina debido al rápido crecimiento de las inversiones y operaciones en este ámbito. Es importante definir el alcance de lo que se entiende por criptoactivos desde el punto de vista tributario, que puede incluir criptomonedas como Bitcoin y Ethereum, así como otros activos digitales como tokens y stablecoins.

Las criptomonedas han emergido como una nueva categoría de activo financiero que desafía los paradigmas tradicionales en materia tributaria. En Argentina, las autoridades fiscales han prestado especial atención a su tratamiento impositivo, con el objetivo de adaptar la normativa a esta nueva realidad económica. Aunque el concepto de moneda virtual y sus alcances no están definidos de manera clara, existen diversas normas, dictámenes y resoluciones que regulan las operaciones e inversiones con criptomonedas. Sin embargo, aún queda un largo camino por recorrer en este sentido.

IV.1. Impuesto a las ganancias

A fines del año 2017, con la reforma tributaria introducida mediante la ley 27.430, con vigencia a partir del año 2018, se vieron plasmados los primeros lineamientos sobre el tratamiento fiscal de las “monedas digitales”, equiparando su tratamiento al de los activos financieros tradicionales, “renta financiera”.

La Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) en su art. 2º introduce el término “moneda digital”. Surge el interrogante respecto a si la utilización del término “monedas digitales” en la LIG comprende también otro tipo de activos digitales que puedan ser objeto de transacciones electrónicas.

i) Situación antes y después de la reforma tributaria de 2017

Antes de la reforma, los resultados derivados de las operaciones con monedas digitales solo se encontraban alcanzados por el Impuesto a las Ganancias en cabeza de personas humanas —y sucesiones indivisas— habitualistas y de las personas jurídicas.

Como consecuencia de la reforma, los beneficios derivados de la enajenación de monedas digitales obtenidos por personas humanas no habitualistas también quedaron alcanzados por el impuesto (impuesto cedular del impuesto a las ganancias).

En este sentido, el art. 2º de la LIG establece que “a los efectos de esta ley, son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando se indiquen en ellas: [...] 4) los resultados derivados de la enajenación de... monedas digitales... cualquiera sea el sujeto que las obtenga”.

Es importante destacar que esta incorporación no implica la inclusión de otros activos digitales, como los *tokens*. La normativa se refiere específicamente a las criptomonedas. Como lo señala Martín Calvete “la inclusión de este término en la normativa no es suficiente para incluir otros activos como los *security* y *utility tokens*, los cuales deberían ser considerados por el legislador en el futuro” (18).

En conclusión, en la actualidad, cualquier contribuyente que opere con criptomonedas resultará alcanzado por el Impuesto a las Ganancias.

ii) Sujetos

Las personas humanas y sucesiones indivisas están sujetas al Impuesto a las Ganancias por la enajenación de monedas digitales bajo dos modalidades de liquidación, dependiendo de la procedencia de la ganancia. Si la fuente de la ganancia por la venta de monedas digitales es argentina, se aplicará el impuesto cedular del art. 98 de la LIG, con una alícuota variable del 5% o 15%. En cambio, si se trata de una ganancia de fuente extranjera, se tributará el impuesto a una alícuota del 15%.

El art. 7º de la LIG establece que las ganancias derivadas de la enajenación de monedas digitales se consideran de fuente argentina si el emisor está domiciliado, establecido o radicado en el país: “Con excepción de lo dispuesto en el párrafo siguiente, las ganancias provenientes de... monedas digitales, ...se considerarán íntegramente de fuente argentina cuando el emisor se encuentre domiciliado, establecido o radicado en la República Argentina”.

Surge aquí un interrogante: ¿cómo determinar la fuente en operaciones con criptomonedas, especialmente aquellas descentralizadas que carecen de un emisor centralizado?

Las criptomonedas centralizadas, como, Ripple (XRP), Tether (USDT) y Circle (USDC), tienen una entidad o persona que controla la emisión, administración y seguridad de la red. Por otro lado, las criptomonedas descentralizadas como Bitcoin (BTC), Ethereum (ETH), Cardano (ADA), Polkadot (DOT) y Injectve (INJ) operan sin un control centralizado.

En el caso de las criptomonedas descentralizadas, donde no es posible localizar geográficamente el lugar de emisión, se hace necesario recurrir a otros mecanismos de atribución para determinar su fuente.

Dado que las monedas virtuales de carácter centralizado representan una proporción insignificante del mercado, se hace imperativo replantear la regla de imputación de fuente con un enfoque más amplio y universal. En el caso de las criptomonedas descentralizadas, donde la emisión no puede ser geográficamente localizada, se requiere explorar otros mecanismos de atribución para determinar su fuente de manera efectiva.

Para las personas jurídicas (sujetos empresas), el tratamiento fiscal se mantuvo igual, toda vez que tributan por todas sus ganancias rentas, conforme la Teoría del Balance (tercera categoría del impuesto). En este caso, se aplican las alícuotas progresivas del 25% al 35%.

IV.2. Impuesto sobre los Bienes Personales

El tratamiento tributario de la tenencia de criptomonedas o criptoactivos en el marco del Impuesto sobre los Bienes Personales (LIBP) ha sido objeto de discusión y análisis debido a la falta de regulaciones específicas sobre su tenencia.

En el año 2019, la Administración Federal de Ingresos Pùblicos (AFIP) estableció por primera vez un criterio sobre el tratamiento de las criptomonedas en este impuesto, concluyendo que las monedas digitales constituyían un supuesto de “bienes inmateriales” exentos del impuesto.

Posteriormente, mediante el dictamen 2/2022 (19), la AFIP rectificó este criterio. En este dictamen, la AFIP interpreta que la reforma tributaria incorporada por la ley 27.430 otorga un carácter “financiero” a las monedas virtuales, concluyendo que las criptomonedas no tienen la naturaleza de bienes inmateriales, sino que conforman un activo financiero sujeto al impuesto. La AFIP entiende que las criptomonedas son criptoactivos que están incluidos en la categoría de “valor negociable”.

Entre los considerandos más relevantes, el Dictamen destaca lo siguiente:

i) “Los criptoactivos no comparten la naturaleza de los bienes inmateriales mencionados en el artículo 19 m) de la Ley de Impuesto a los Bienes Personales. La enumeración de la norma responde a distintas expresiones de la propiedad intelectual y del beneficio que su desarrollo tiene para el progreso de la sociedad”.

ii) “Se puede caracterizar a las criptomonedas como una nueva clase de activo financiero, no tradicional y basado en la tecnología Blockchain el cual versa, en definitiva, acerca de una anotación electrónica que incorpora el derecho a una cantidad de dinero determinada”.

iii) En el contexto descripto, concluye que “las criptomonedas pueden tipificarse como títulos valores, toda vez que participan de las características principales que poseen estos últimos, es decir, son valores incorporados a un registro de anotaciones en cuenta —la Blockchain—; resultan bienes homogéneos y fungibles en los términos del art. 232 del Cód. Civ. y Com.; su emisión o agrupación es efectuada en serie —conformada esta por cada bloque que integra la cadena— y; pueden ser susceptibles de tráfico generalizado e impersonal en los mercados financieros”.

iv) Finalmente, el Fisco concluyó que “las criptomonedas conforman un activo financiero alcanzado por el impuesto sobre los bienes personales, de conformidad con lo prescripto en los arts. 19 inciso j) (20) y 22 inciso h) (21) de la Ley”.

Como consecuencia de su gravabilidad, todos aquellos sujetos que al 31 de diciembre de cada año posean criptomonedas en algún exchange (en la Argentina o en el exterior) deberán declararlas y pagar el impuesto correspondiente.

Un interrogante sin resolver es ¿dónde se consideran ubicadas las criptomonedas según la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales? El Dictamen no aclara cuándo se considera que los criptoactivos están ubicados en Argentina y cuándo en el exterior, aunque los encuadra en el art. 19, inc. j) de la Ley, que refiere a activos ubicados en el país.

La falta de un encuadre jurídico preciso sobre este punto también dificulta la determinación de la alícuota aplicable dado que, si las criptomonedas se consideraran ubicadas en Argentina, las alícuotas pueden variar entre el 0,50 % y el 1,75 %, y si se considera que están ubicadas en el exterior, podrían aplicar las alícuotas incrementadas del 0,70 % al 2,25 %.

IV.3. Impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias

En lo que respecta al impuesto sobre los débitos y créditos y otras operaciones bancarias, mediante el dec. 796/2021, se eliminaron las exenciones aplicables a los movimientos de fondos vinculados con operaciones de criptoactivos, criptomonedas, monedas digitales o instrumentos similares.

Específicamente, la citada norma establece: “Las exenciones previstas en este decreto y en otras normas de similar naturaleza no resultarán aplicables en aquellos casos en que los movimientos de fondos estén vinculados a la compra, venta, permuto, intermediación y/o cualquier otra operación sobre criptoactivos, criptomonedas, monedas digitales, o instrumentos similares, en los términos que defina la normativa aplicable”.

Es importante tener en cuenta que la aplicación del impuesto sobre las operaciones relacionadas con criptomonedas no recaerá en forma directa sobre el comprador, sino que las billeteras virtuales (exchange), que respaldan la operación, deberán actuar como agentes de percepción (0,6%).

IV.4. Impuesto al Valor Agregado

En el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA), no existen regulaciones específicas para las operaciones con criptomonedas. Sin embargo, dado que se trata de un bien inmaterial, estas transacciones están fuera del alcance de este impuesto. No se encuadran en ninguno de los supuestos gravados, como la venta de cosa mueble, obra, locación o preservación de servicios en el país.

IV.5. Impuesto sobre los Ingresos Brutos

En cuanto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, si bien la mayoría de los códigos fiscales provinciales carecen de una reglamentación específica sobre monedas digitales, es importante destacar que algunas provincias argentinas han comenzado a abordar esta cuestión.

En el último tiempo, provincias como Buenos Aires, Córdoba, Catamarca, Tucumán, La

2022.

(20) El inciso j) del art. 19 de la LIBP establece: “Los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados, cuando estos tuvieran domicilio en él”.

(21) El inciso h) del art. 22 de la LIBP establece: “Los títulos públicos y demás títulos valores, excepto acciones de sociedades anónimas y en comandita —incluidos los emitidos en moneda extranjera— que se coticen en bolsas y mercados: al último valor de cotización al 31 de diciembre de cada año o último valor de mercado de

dicha fecha en el supuesto de cuotas partes de fondos comunes de inversión. Los que no coticen en bolsa se valuarán por su costo, incrementado, de corresponder, en el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio que se hubieran devengado a la fecha indicada...”.

(17) Comisión Nacional de Valores, Resolución General 994, 2024, TR LALEY AR/LEGI/ARFS.

(18) CALVETE, M. “Las Criptomonedas en el Impuesto a las Ganancias: Un Debate Pendiente”. Práctica y Actualidad Tributaria Errepar, noviembre 2021.

(19) Dictamen AFIP 2/2022 (DI ALIR), 16 de junio de

Rioja, La Pampa y Neuquén han establecido regulaciones para la aplicación del impuesto sobre la compraventa de monedas digitales y las prestaciones de servicios relacionados con ellas.

Estas regulaciones reflejan los esfuerzos de las autoridades fiscales provinciales para adaptar sus marcos normativos a la creciente importancia de las criptomonedas en el panorama económico actual.

La base imponible y la alícuota pueden variar según la jurisdicción provincial involucrada.

IV.6. Tratamiento impositivo de los NFT

Los NFT (Tokens No Fungibles) han ganado popularidad en Argentina y en todo el mundo como activos digitales únicos que se comercializan en plataformas *Blockchain*, representando obras de arte, fotos, videos y otros contenidos digitales. Aunque en Argentina no existe una ley específica para los NFT, el tratamiento impositivo sigue la suerte del negocio subyacente y no está claramente definido en la regulación actual.

Si bien los Token no Fungibles utilizan la tecnología *Blockchain*, presentan diferencias en su génesis con las monedas digitales. Consideramos como sustanciales las siguientes divergencias:

i) No pueden ser intercambiados por otro bien de su misma especie y valor, porque son productos únicos e irrepetibles.

ii) Son indivisibles. Es decir, no puede ser entregados en partes como por ejemplo el *bitcoin*.

iii) No tienen una cotización, sino que su precio depende de las partes involucradas en la transacción.

iv) No son medio de cambio.

Desde la perspectiva del Impuesto a las Ganancias, los NFT no deberían ser considerados equiparables a las criptomonedas. Por lo tanto, al no resultarles aplicables las disposiciones previstas en el Impuesto a las Ganancias para las monedas digitales, los resultados derivados de su transferencia no estarán sujetos a este Impuesto.

La transmisión de NFT no está gravada con el IVA debido a que se trataría de la cesión de un derecho no alcanzada por el impuesto. Sin embargo, si la cesión de un NFT está vinculada a una actividad de explotación comercial, podría resultar sujeta a gravamen. Por ejemplo, Mariano Neira señala que "si está asociado a un contrato inteligente en el que las sucesivas transmisiones pagan al artista o creador de una comisión, podría implicar una explotación comercial de la obra y ese ingreso estaría alcanzado" (22).

En relación con el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias, aplica lo dispuesto precedentemente en el punto IV.3.

Por último, destacamos que no existe una normativa específica para los NFTS en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

V. Desafíos para las tributaciones de las criptomonedas según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha señalado algunas problemáticas relacionadas con el escaso control tributario sobre las criptomonedas.

Una característica destacada de las criptomonedas es su funcionamiento en un entorno pseudoanónimo, lo cual, aunque no sorprende dada la naturaleza de Internet, plantea dificultades para regular ciertas actividades y facilita su uso en actividades ilegales. Es crucial que los Estados consideren cómo regular y controlar el uso de las criptomonedas para prevenir el crecimiento del mercado negro que estas pueden incentivar. Son frecuentemente utilizadas para cometer fraude tributario, como el lavado de dinero, e incluso para financiar actividades criminales o terroristas.

Otro gran desafío que presentan las criptomonedas es su volatilidad en cuanto a su cotización, ya que su valor fluctúa constantemente. Aunque se intenta darles un valor equivalente en moneda fiduciaria, como el dólar, aún no se ha logrado establecer un valor exacto debido a su inestabilidad. Los gobiernos deben evaluar cómo determinar un valor que permita una tributación adecuada por parte de las autoridades fiscales.

Además, las plataformas a través de las cuales se adquieren o intercambian las criptomonedas, conocidas como proveedores de servicios, presentan otro desafío. Estas plataformas, como los exchanges o las billeteras virtuales, en su mayoría carecían de un control formal hasta hace poco tiempo. El problema para la tributación de estos activos radica en que estas plataformas suelen ser descentralizadas y se regulan por el mercado mismo, obteniendo su seguridad a través de la tecnología *Blockchain* cuando no están sujetas a regulaciones formales. Operan mediante acuerdos entre diferentes plataformas que permiten el intercambio y la venta de criptomonedas sin registro en ninguna entidad financiera oficial.

Obviamente, para dar una especie de solución a estas problemáticas se debe comenzar a incorporar a las criptomonedas en las legislaciones, incentivar a que los entes financieros oficiales emitan opiniones sobre estos y educar a las poblaciones en sus usos, además de las posibilidades de desarrollo económico que pueden brindar. En el año 2022, la OCDE creó un marco para emendar el CRS (*Common Reporting Standard*) (23) a modo de que los Estados comiencen a implementar algún tipo de control y reporte de monedas virtuales, llamado CARF (*Crypto-Asset Reporting Framework*) (24) concentrado en la transparencia de criptoactivos. Las criptomonedas son producto de la globalización que exacerbó el Internet, por lo que es importante que haya cierto estándar entre los Estados a la hora de controlar cuestiones impositivas de estas características. Es entendible que cada Estado maneje ciertas particularidades con mayores o menores restricciones acorde a su legislación, pero siempre es importante que se mantengan cierto modelo para que la comunicación entre Estados sea mucho más fructífera en cuanto al intercambio de datos, factor muy importante en el mundo tributario.

VI. Análisis de las problemáticas dentro de Latinoamérica según GAFILAT

En agosto de 2023, GAFILAT publicó su último informe titulado "Guía para la Regulación ALA/CFT" (25). Este informe aborda las principales problemáticas dentro de la región y propone recomendaciones, tras analizar los casos particulares de cada país. Es importante destacar que este informe no se limita únicamente a los criptoactivos, sino que también incluye a los proveedores de servicios de activos virtuales, como exchanges y billeteras virtuales, quienes desempeñan un papel fundamental en el ámbito de las criptomonedas.

Aunque las cuestiones planteadas en la región son similares a las identificadas por la OCDE, mencionaremos brevemente las que más destacan:

i) Definiciones no unificadas o falta de estas:

a) Es fundamental establecer definiciones claras para los criptoactivos, incluyendo criptomonedas, NFT, *stablecoins*, entre otros. Esto proporciona un punto de partida para la futura legislación;

b) Con una comprensión clara de la naturaleza de los criptoactivos, podemos integrarlos adecuadamente dentro del marco jurídico existente;

c) También es importante considerar la regulación de los participantes clave en el mercado, como los exchanges y las billeteras virtuales;

ii) Prohibición o falta de regulación debido al desconocimiento:

a) La falta de información y la reticencia de los Estados para comprender el uso de los criptoactivos contribuyen a la ausencia de una regulación adecuada;

b) Es imperativo establecer un marco de investigación sólido para abordar estas cuestiones y desarrollar políticas regulatorias efectivas.

En resumen, el informe destaca la falta de un estándar mínimo para regular los criptoactivos y los actores involucrados en esta transformación del panorama financiero. Esta carencia genera incertidumbre y lagunas legales que podrían propiciar actividades ilícitas, como el lavado de activos o el financiamiento del terrorismo.

El objetivo del informe es identificar los aspectos clave para establecer recomendaciones o estándares de acción en los países latinoamericanos. Entre las propuestas destacadas se encuentra la regularización como una medida crucial.

El informe menciona algunos países relevantes en este contexto, sin embargo, es necesario analizar en detalle las recomendaciones específicas para cada país y su implementación en el contexto regional.

Algunos países relevantes dentro del informe regional son Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, y Colombia. Cada uno de ellos está tomando medidas para establecer marcos normativos claros en el ámbito cripto.

En Brasil, junio de 2023, entró en vigor la ley 14.478, que regula principalmente a los proveedores de servicios y los incluye como sujetos dentro del ámbito de aplicación para delitos como el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo.

Además, esta regulación otorga al Banco Central do Brasil la potestad de establecer normas para los proveedores de servicios y criptoactivos, así como la supervisión de estos. En materia impositiva, en diciembre de 2023, el Parlamento brasileño y el Poder Ejecutivo aprobaron la ley 14.754, que instituyó un nuevo impuesto sobre los rendimientos de criptoactivos en el extranjero. La alícuota de este impuesto es del 15% sobre el rendimiento de la inversión, a partir del 1 de enero de 2024.

En Chile, la ley 21.521, conocida como la ley fintech, establece un nuevo marco normativo para las entidades financieras, incor-

porando a las fintech, exchanges y billeteras virtuales como entidades reconocidas dentro del sistema chileno.

Entre las disposiciones más destacadas de esta ley se encuentran la definición de actividades y la regulación de las diferentes funciones ejercidas por los proveedores de servicios, como la asesoría, la custodia de fondos y las actividades de intermediación. En términos tributarios, esta ley no introduce cambios significativos, aunque equipara las criptomonedas a instrumentos financieros o títulos valores. Sin embargo, al igual que en Argentina, la normativa chilena carece de definiciones específicas sobre activos virtuales o criptomonedas. En cuanto a la tributación de las criptomonedas, estas se gravan bajo el Impuesto a la Renta, con una alícuota que puede llegar hasta el 20% en casos específicos, principalmente en operaciones de enajenación.

En cuanto a El Salvador, este país se destaca por ser uno de los pioneros en incluir los activos virtuales en su legislación, convirtiéndolos en moneda de curso legal dentro de su sistema financiero mediante la llamada Ley Bitcoin. Tras la aprobación de esta ley, se promulgaron nuevas normativas que regulan a los proveedores de servicios y establecen un registro para su control. Estas regulaciones abarcan aspectos como la ciberseguridad, el registro de activos y pasivos del proveedor, y las sanciones por incumplimientos, entre otros.

Desde el punto de vista tributario, en marzo de 2024, El Salvador reformó su impuesto a la renta, estableciendo una alícuota del 0% para las inversiones extranjeras, que incluyen las criptomonedas. Además, en abril de 2023, la asamblea legislativa aprobó el proyecto de Ley de Fomento a la Innovación y Manufactura Tecnológica, que exime de impuestos a las empresas tecnológicas, muchas de las cuales ofrecen servicios relacionados con criptomonedas como el Bitcoin.

VII. Conclusión

Los criptoactivos emergen como un mercado económico-financiero de crecimiento exponencial, cuyo impacto se extiende en la economía latinoamericana, con particular relevancia en Argentina.

La respuesta regulatoria y fiscal en este ámbito es fundamental para garantizar un entorno seguro y transparente. En Argentina, se están estableciendo avances normativos que abordan tanto aspectos regulatorios como fiscales.

Estos esfuerzos regulatorios tienen como objetivo proteger a los usuarios y prevenir actividades ilícitas como el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, destacando la importancia de un enfoque integral para abordar los desafíos que plantea el crecimiento de los criptoactivos.

Además, tanto la OCDE como GAFILAT están encarando estas cuestiones, ofreciendo recomendaciones para regular y controlar el uso de las criptomonedas, así como para establecer marcos normativos claros en la región latinoamericana.

Aunque se han dado pasos significativos en la regulación de los criptoactivos, queda un camino importante por transitar, reconociendo la necesidad de adaptar constantemente el marco legal a la evolución de este sector emergente.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/1037/2024

(22) IPROUP, NFT en Argentina: qué impuestos pagan, iproup.com.

(23) OCDE, Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, OECD Pu-

lishing, París, 2017, segunda edición, <https://doi.org/10.1787/9789264268074-es>.

(24) OECD, Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Stan-

dard, OECD, París, 2022. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.htm>.

(25) GAFILAT, Guía para la Regulación ALA/CFT de Activos Virtuales y Proveedores de Servicios de Activos Virtuales en la Región del GAFILAT, Buenos Aires, 2023. <https://tinyurl.com/53twbrhp>.

Tributación local | Nota a fallo

Impuesto sobre los ingresos brutos

Coparticipación de impuestos. Finalidad de lucro. Interpretación arbitraria de la ley.

1. - La sentencia que declara la constitucionalidad del art. 116 del Código Tributario provincial –decreto ley 2444/62–, que grava con el impuesto sobre los ingresos brutos cualquier actividad lucrativa o no con el argumento de que ella no contradice sino que complementa al art. 9º de la ley nacional 23.548, es arbitraria. Esa interpretación desvirtúa y vuelve inoperante la solución normativa prevista en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, actualmente vigente (del voto de los jueces Rosenkrantz y Maqueda).

2. - La sentencia que declara la constitucionalidad del art. 116 del Código Tributario provincial –decreto ley 2444/62–, que grava con el impuesto sobre los ingresos brutos cualquier actividad lucrativa o no con el argumento de que no ella no contradice, sino que complementa al art. 9º de la ley nacional 23.548, es arbitraria. Esa interpretación torna superflua y carente de toda operatividad a la expresión “con fines de lucro” empleada por el art. 9º, inc. b), pto. I, de la norma (del voto de los jueces Rosenkrantz y Maqueda).
3. - La sentencia que declara la constitucionalidad del art. 116 del Código Tributario provincial –decreto ley 2444/62–, que grava con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos cualquier actividad lucrativa o no es arbitraria. Al atribuir a la expresión “ejercicio de toda otra actividad ha-
4. - La sentencia que declara la constitucionalidad del art. 116 del Código Tributario provincial –decreto ley 2444/62–, que grava con el impuesto sobre los ingresos brutos cualquier actividad lucrativa o no con el argumento de que ella no contradice sino que complementa al art. 9º de

bitual”, empleada en la parte final de la norma, el carácter de una cláusula residual que habilitaría a gravar con el impuesto a cualquier actividad habitual onerosa aunque carezca de propósito de lucro, el *a quo* ha desvirtuado y vuelto inoperante el texto expreso que exige la finalidad de lucro, contrariando el canon interpretativo que establece que las normas deben interpretarse de conformidad con el sentido propio de las palabras (del voto de los jueces Rosenkrantz y Maqueda).

CS, 19/03/2024. - Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c. Provincia del Chaco s/amparo.

[Cita online: TR LALEY AR/JUR/28477/2024]

[El fallo *in extenso* puede consultarse en Atención al Cliente, <https://www.laley-next.com.ar/> o en Proview]

Las entidades sin fines de lucro en el impuesto sobre los ingresos brutos

A propósito de la sentencia dictada en “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA”



Francisco Peris

Abogado (UBA). Profesor en la Enseñanza Media y Superior en Ciencias Jurídicas (UBA). Maestrando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Director de Legales en Andersen. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, del Observatorio de Derecho Penal Tributario (UBA) y del Instituto de Derecho Presupuestario (CPACF). Profesor de Finanzas Públicas y Derecho Tributario, como así también de Régimen Tributario Argentino, ambas pertenecientes a la UBA. Escritor de diversas columnas de opinión y artículos vinculados con la materia tributaria.

SUMARIO: I. Introducción.— II. La cuestión por desentrañar: Onerosidad vs. Finalidad de lucro.— III. La sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.— IV. La importancia del federalismo de concertación.— V. Conclusiones sobre la sentencia dictada por la Corte Suprema.

I. Introducción

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de expedirse sobre uno de los tantos dilemas tributarios, muy esperado por los contribuyentes y los profesionales dedicados a la materia.

En concreto, el pasado 19 de marzo de 2024, en los autos “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c. Provincia del Chaco s/amparo”, el Máximo Tribunal analizó el caso de una entidad sin fines de lucro frente al impuesto sobre los ingresos brutos.

La controversia que, vale aclarar, es común a todos los Códigos Fiscales provinciales, se centra en determinar si la mera “onerosidad” de las operaciones es suficiente para tener por configurado el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, o bien si, por el contrario, se requiere —como condición *sine qua non*— que estemos ante un contribuyente cuya actividad persiga “animosidad o finalidad lucrativa”.

II. La cuestión a desentrañar: Onerosidad vs. Finalidad de lucro

Previo a analizar la decisión judicial, resulta esencial determinar la diferencia entre los dos conceptos que se contraponen y generan una constante controversia tributaria, a nivel provincial.

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) Art. 967, Cód. Civ. y Com.: “Los contratos son a título oneroso cuando las ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra...”.

Por un lado, la ley 23.548 de Coparticipación Federal prevé que el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos quedaría circunscripto al ejercicio habitual de actividades empresarias “con fines de lucro”.

Si bien la norma señalada es clara en su regulación, lo cierto es que, históricamente, las provincias han ampliado el hecho imponible del gravamen en sus respectivos Códigos Fiscales, que termina recayendo sobre el ejercicio de todas las actividades desarrolladas “a título oneroso”, independientemente de que exista un propósito o finalidad de lucro en su desarrollo.

Ahora bien, lo cierto es que las provincias yerran en sus propias legislaciones, porque la existencia de una actividad realizada a título oneroso no siempre viene de la mano con la finalidad lucrativa.

Obsérvese que, de acuerdo con el Código Civil y Comercial, la onerosidad se verifica a partir de la existencia de prestaciones reciprocas entre las partes (1); mientras que el “el propósito o fin de lucro” es una característica del sujeto que despliega la actividad.

No toda actividad, por el solo hecho de consistir en prestaciones reciprocas y generar recursos, califica dentro de la definición de lucrativa, puesto que debe atenderse al fin con el que es desplegada.

La disyuntiva entre conceptos se verifica en entidades “sin fines de lucro”, que necesitan llevar adelante actividades onerosas para cumplimentar su objeto. Tal es el caso, a modo de ejemplo, de las fundaciones, asociaciones civiles o cooperativas, que en su estatuto prevén la reinversión de utilidades

con destino al cumplimiento de su objeto social, caracterizado por la ausencia de un fin lucrativo.

Es que, para cumplir con sus respectivos objetivos sociales, las entidades sin fines de lucro requieren de dinero y recursos, de modo tal que puedan recuperar sus costos y gastos —como puede ser salarios, alquileres, adquisición de bienes para realizar la actividad de que se trate, entre otros—, y además fomentar proyectos sociales a largo plazo.

Entonces, en determinados casos, resulta irrelevante la magnitud de los recursos o ingresos obtenidos por el ejercicio de una actividad onerosa ya que, en definitiva, la finalidad perseguida por la entidad no es lucrativa, quedando así por fuera del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos.

III. La sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Oportunamente, la Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Limitada promovió una acción de amparo contra la Provincia del Chaco, para que la justicia declare la inconstitucionalidad del Código Tributario provincial, en tanto se le exigía el pago del impuesto sobre los ingresos brutos por la actividad sin fines de lucro desarrollada en la jurisdicción provincial.

Tratándose de un asunto de derecho público local, se observa que el contribuyente acudió a la justicia provincial, desde donde se rechazó el planteo, con especial énfasis en la norma local. En concreto, el Superior Tribunal de la Provincia del Chaco, sostuvo que, de acuerdo con el Código Fiscal provin-

cial, el impuesto sobre los ingresos brutos grava “...cualquier actividad habitual, civil o comercial que persiga fines de lucro o no; de modo tal que el acto cooperativo aunque no persigue fines de lucro, en principio, es alcanzado por el impuesto en cuestión”.

En cuanto a la dicotomía entre la norma local (que se desentiende de la finalidad de lucro) y lo previsto por la ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos (que, como fuera señalado, exige tal finalidad como condición legitimante del gravamen), el Superior Tribunal provincial sostuvo que no existía una contradicción, sino una relación de complementariedad, por lo que no correspondía pronunciarse por la invalidez constitucional.

Al adentrarse en el caso, la Corte Suprema de Justicia de la Nación comprende que debe determinar si el requisito vinculado al propósito o finalidad de lucro debe ser respetado por las legislaturas locales al definir el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos provincial, o bien si se permite la laxitud de gravar a toda actividad habitual onerosa, aunque sea realizada sin propósito de lucro.

Es así como, en primer término, la Corte resalta el carácter homogeneizador de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, en tanto establece “características básicas” respecto del impuesto sobre los ingresos brutos, a las cuales debían ajustarse las respectivas leyes provinciales (fundamentalmente, en relación con la base y el hecho imponible).

En este sentido, el Máximo Tribunal reitera una posición ya expuesta en otros pre-

cedentes, en donde esclareció que la Ley de Coparticipación Federal dispuso una serie de obligaciones asumidas por las provincias —que, vale recordar, adhirieron voluntariamente a su régimen—, entre las que se encuentra la de adecuarse a las referidas “características básicas” del impuesto sobre los ingresos brutos.

De esta forma, se resalta que la sentencia dictada por el fuero provincial había cometido un grave desacuerdo, al considerar que las características regidas por la Ley de Coparticipación Federal eran susceptibles de “complementar” por la normativa local, de acuerdo con los propios intereses de cada provincia.

Zanjada la cuestión sobre la homogeneidad que debe prevalecer a partir de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, la Corte Suprema acude al clásico método de interpretación literal de la norma, para dejar en evidencia que la pretensión de gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a cualquier actividad habitual onerosa, aunque sea realizada sin propósito de lucro, “...torna superflua y carente de toda operatividad a la expresión ‘con fines de lucro’ empleada por el art. 9º, inc. b), pto. I, de la ley 23.548”.

De esta forma, la Corte Suprema de Justicia de la Nación termina por rechazar la sentencia dictada por el tribunal local, considerando que la decisión resultó arbitraria, por desvirtuar y tornar inoperante el clarísimo texto de la norma, que exige la finalidad de lucro para tener por configurado el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos.

Sin perjuicio de ello, no concluye aquí la controversia, por cuanto el Máximo Tribunal ordena remitir las actuaciones al tribunal de origen, para que proceda a dictar un nuevo fallo. En definitiva, restará ahora aguardar al dictado de una nueva decisión judicial por parte del tribunal provincial, pero que deberá adecuarse al criterio expuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

IV. La importancia del federalismo de concertación

La resolución del caso lleva a resaltar, una vez más, el rol protagónico que posee el federalismo fiscal en la República Argentina que, a partir de la reforma del año 1994, asume rango constitucional con las modificaciones introducidas en el tratamiento de la coparticipación federal de impuestos.

Al respecto, vale la pena recordar en este punto que, recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha señalado que: “...esa jerarquía superior que cabe reconocerle a los acuerdos intrafederales y a las leyes-convenio es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. Constituyen, entonces, la máxima expresión del federalismo de concertación, condición de la que se desprende su virtualidad para modificar —siempre en el marco de la Ley Fundamental— las relaciones interjurisdiccionales y recíprocas entre la Nación y las provincias” (2).

El Dictamen de la Procuración General de la Nación, que precede a la sentencia objeto de comentario, recoge especialmente el punto, resaltando que el llamado “federalismo de concertación” viene a establecer, mediante la participación concurrente del Estado nacional y de las provincias, un programa destinado a adoptar una política uniforme,

en beneficio de los intereses nacionales y locales.

En esta misma línea, sobre la importancia de la uniformidad y homogeneización que trae consigo el “federalismo de concertación”, se ha expuesto que: “La armonización financiera y tributaria, de por sí útil en el plano interno de la economía de un país para impulsar políticas compatibles y complementarias y posibilitar la coexistencia de reglas de juego a veces diversas, pero siempre equilibradas y afines, que tiendan a brindar seguridad y confianza a los operadores económicos —en tanto contribuyentes—, se muestra incluso más necesaria, o acaso imprescindible, cuando se la considera en vista a la integración económica de diversos países que conforman una región...” (3).

En cuanto aquí interesa, la ley 20.221 —predecesora de la actual ley 23.548 de Coparticipación Federal— introdujo una política uniforme, tendiente a armonizar la configuración técnica de los recursos tributarios reservados a las provincias, en particular del impuesto sobre los ingresos brutos e impuesto de sellos, sometiéndolos a una serie de directrices en cuanto a sus “características básicas”, a los cuales debían ajustarse las respectivas leyes provinciales que regularan tales gravámenes.

Esta nueva política quedó evidenciada a partir de la nota de elevación al Poder Ejecutivo, que acompañó el Proyecto de la ley 20.221, y en donde se expuso que el Convenio Multilateral, como herramienta de atribución de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, requería, para su funcionamiento orgánico y racional, “que las normas locales tengan cierto grado de homogeneidad en lo que hace, fundamentalmente, a base y a hecho imponible”.

Fue así como, si bien se exceptuó al impuesto sobre los ingresos brutos de la prohibición dirigida a los fiscos locales de establecer tributos análogos a los nacionales coparticipables, lo cierto es que la excepción quedó condicionada a que el gravamen recaiga sobre “los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, interediciones y de toda otra actividad habitual...”

Esta redacción subsistió inalterada por la ley 23.548, que se encuentra actualmente vigente, por lo que las “características básicas” del gravamen deben ser respetadas por las leyes provinciales, en tanto no quedan sujetas al criterio de cada legislatura, en vistas de garantizar la homogeneidad que se persigue entre las distintas jurisdicciones, facilitando la obligación del contribuyente y la administración fiscal.

Es así como se advierte un claro quebrantamiento del compromiso asumido por los Estados provinciales, al prescindir, en la configuración del hecho imponible para el impuesto bajo análisis, del fin de lucro exigido por la ley convenio.

Más aún, cuando la adhesión no ofrece margen de interpretación, en tanto ha sido sin limitaciones ni reservas, tal como prevé el art. 9º, inc. a), de la ley 23.548 (4), implicando la aceptación de la definición de actividad gravada en el impuesto sobre los ingresos brutos, que pasó a formar parte del derecho público local, sin que fuere posible su modificación o derogación unilateral (5).

No puede obviarse señalar que la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos con-

figura un derecho intra-federal, que se incorpora —una vez ratificado por las respectivas legislaturas— al derecho público interno de cada Estado provincial (6).

Siendo esta línea, se observa que el plexo normativo que conforma el “federalismo de concertación” no se encuentra en una esfera de disponibilidad individual de las partes, sino que solo puede verse modificado o renovado por otro acuerdo posterior, de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervenciones.

En este punto, cabe suavemente referir al último consenso fiscal (B.O., 04/10/2022) celebrado en la República Argentina, cuya cláusula segunda viene a establecer una nueva estructura en el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, previendo una ampliación en el hecho imponible, que involucra al ejercicio habitual de una actividad a título oneroso, sin importar si es lucrativo o no.

Al respecto, por un lado, se observa que el referido pacto no posee virtualidad suficiente para reemplazar la actual Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, que solo podría ser sustituida por una nueva norma, de acuerdo con los lineamientos de lo previsto en el inc. 2 del art. 75 de la CN, lo que claramente no se verifica en el caso. En definitiva, estamos ante un pacto que, si bien forma parte del “federalismo de concertación”, se encuentra jerárquicamente por debajo de la ley convenio, no pudiendo modificarla o sustituirla en partes.

Además, debe atenderse a que no todas las jurisdicciones han adherido al referido consenso, y que eventualmente podría alegarse su aplicación a partir de la vigencia y adhesión de cada provincia a este.

En definitiva, sigue resultando aplicable el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, conforme lo regula la actual Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, y de esa forma deben adecuarse las legislaciones locales.

V. Conclusiones sobre la sentencia dictada por la Corte Suprema

Probablemente, la decisión judicial genere nuevos posicionamientos por parte de aquellas entidades sin finalidad de lucro, que se encuentran al corriente de la problemática descripta.

A partir del nuevo precedente, resulta innegable la “no sujeción tributaria” de los ingresos obtenidos por aquellas entidades que no poseen propósito o finalidad de lucro, encuadrando en un claro caso de exclusión de objeto en relación con el impuesto sobre los ingresos brutos. Es así como no puede tenerse por configurado el hecho imponible frente a un caso concreto que no forma parte de texto normativo establecido por la ley convenio.

Lo contrario deviene en la manifiesta inconstitucionalidad del Código Fiscal local y del gravamen exigido en consecuencia, por no adecuarse al acuerdo celebrado en el marco del federalismo de concertación, llevando a un claro quebrantamiento del compromiso asumido por cada provincia.

En la misma línea, resultan ilegítimas las previsiones normativas a nivel provincial, que exigen el inicio de un trámite para que se reconozca una exención a favor de aquella asociación, fundación o

cooperativa que realice actividad habitual sin finalidad de lucro. Ello, por cuanto la exención libera de la obligación de pago a un contribuyente, frente a la configuración de un hecho imponible determinado. Ergo, si el hecho no se configura, por estar frente a una exclusión de objeto, entonces no resulta legítima la exigencia del trámite de exención, que muchas jurisdicciones provinciales exigen.

En cuanto a los pasos a seguir por los sujetos afectados, habrá quienes opten por iniciar reclamos de repetición ante los Fiscos provinciales, por los períodos no prescriptos a la fecha, persiguiendo recuperar el gravamen ingresado en posiciones pasadas, y cuya invalidez ha sido ahora reconocida por un fallo del máximo tribunal en la República Argentina.

Por su parte, estarán quienes opten por promover acciones judiciales, persiguiendo el reconocimiento de la inconstitucionalidad del Código Fiscal provincial, que pretende gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a la actividad onerosa, cuando estamos ante un caso concreto en donde la finalidad o propósito no sea lucrativo.

En definitiva, ambos caminos reposan sobre el claro criterio expuesto por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en tanto reconoce que los ingresos obtenidos por las entidades sin fines de lucro quedan fuera del ámbito de imposición del impuesto.

En cuanto al futuro de la controversia, cabe destacar que las “características básicas” del impuesto sobre los ingresos brutos solo podrían ser modificadas a partir del dictado de una nueva Ley de Coparticipación; aunque vale la pena recordar que la demora por esta nueva norma ya lleva más de veinte años (7).

En esta línea, sabiendo que el precedente judicial aplica a cada caso concreto, es probable que las legislaciones provinciales no renuncien a esta fuente de recaudación frente a la actividad no lucrativa, por lo que cada sujeto deberá accionar, individualmente, de acuerdo con alguna de las vías señaladas previamente.

Por su parte, seguramente el posicionamiento de las provincias persista en atender a la confirmación empírica de la ausencia de finalidad lucrativa, acudiendo al principio de realidad económica. En este sentido, es importante advertir que, en los hechos, la ausencia de lucro se encuentra desnaturalizada por la distribución de utilidades, o bien por la inversión de recursos en actividades que exceden el objetivo social para el cual fueron creadas las entidades.

Obviamente, la provincia que alegue tal desnaturalización deberá probar y acreditar los extremos invocados, a partir de los cuales se advierta una contradicción entre los fines establecidos en el estatuto y la realidad de las actividades, confirmándose a partir del destino final real de los recursos o ingresos.

En función de ello, para cada caso concreto, será determinante delimitar la calidad de “propósito o fin de lucro”, que no debe confundirse con una característica de la actividad en sí misma, ni con el resultado económico (positivo o negativo) que arroje el desarrollo de tal actividad.

Es así como no debe caerse en la confusión de que un resultado significativo de

(2) CS, “Santa Fe, Provincia de c. Estado Nacio-

nal s/acción declarativa de certeza”, 24/11/2015, Fallos: 338:1389.

(3) CASÁS, O. J., “Coparticipación y tributos municipa-

les”, Ad-Hoc, 2007, ps. 110 y ss.

(4) Cfr. arg. CCALP, 11/10/2018, “Asociación Ban-

caria”, causa 10962-M; Juzg. Cont. Adm. La Plata N° 4, 29/07/2020, “Autoservicio La Amistad Coop. de Traba-

jo Ltda. C. ARBA s/pretensión anulatoria”, causa 15289.

(5) Cfr. arg. SCBA, 12/08/2022, “Asociación Bancaria”.

(6) Cfr. Fallos 324:4226; Fallos 338:1389; entre otros.

(7) De acuerdo con la cláusula transitoria sexta de la

Constitución Nacional, el nuevo régimen de coparticipación debía ser establecido antes de la finalización del año 1996.

ganancias pueda desnaturalizar la finalidad o propósito. En todo caso, deberá estarse al real destino de dichas ganancias, considerándose la reinversión en la actividad estatutaria, o en su caso la eventual distribución de utilidades en beneficio personal de los socios.

Por todo lo hasta aquí señalado, queda en evidencia que, a partir de la diferenciación expuesta entre onerosidad y finalidad lucrativa, los códigos fiscales locales se exceden en los límites establecidos por la actual Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, en tanto incluyen actividades desarrolladas

a título oneroso, independientemente de que exista un propósito o finalidad de lucro.

De esta forma, no solo se amplía ilegítimamente el hecho imponible previsto por la norma, sino que además se incurre en una manifiesta violación a los arts. 28, 31 y 75,

inc. 2, de la CN, en tanto las normas locales se apartan de los lineamientos sentados por una norma de grado superior, esto está representada por la ley convenio.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/1038/2024

Tributación aduanera | Nota a fallo

Infracciones aduaneras

Revocación de la multa. Precio por ventas sucesivas. Interpretación del Código Aduanero.

1. - En el tipo infraccional del art. 954, ap. I, inc. c) del Cód. Aduanero, el hecho de que la última de las ventas sucesivas entre partes vinculadas hubiese venido precedida por una venta a un precio menor, o incluso sustancialmente menor, no alcanza para desplazar la carga de la prueba hacia el importador, a fin de que este demuestre que se trató del precio que efectivamente correspondía a las mercaderías importadas.
2. - El tipo infraccional del art. 954, ap. I, inc. c) del Cód. Aduanero circunscribe el examen de la discordancia entre el precio declarado y el importe egresado, tratándose de importaciones, a la última venta en supuestos de ventas sucesivas.
3. - La revocación de la multa impuesta por infracción al art. 954, ap. I, inc. c),

del Cód. Aduanero debe ser confirmada, toda vez que ha sido descartada la existencia de diferencias entre la declaración comprometida por la actora y el resultado de la comprobación de sus pagos a su proveedor, requisito ineludible para que se configure el tipo penal en examen (del Dictamen de la Procuración General que la Corte hace suyo).

4. - La revocación de la multa impuesta por infracción al art. 954, ap. I, inc. c), del Cód. Aduanero debe ser confirmada, pues la Cámara concluyó que no correspondía aplicar la sanción al tener por acreditado que los precios declarados por la actora se correspondían con los efectivamente pagados por ella a una empresa vinculada; es decir, limitó el análisis a la última venta realizada, independientemente de cuál había sido el precio pagado en la venta anterior. Esta interpretación de la norma coincide con la realizada por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas, órgano encargado de asegurar, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación del "Acuerdo

Relativo a la Aplicación del art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994" (del Dictamen de la Procuración General que la Corte hace suyo).

5. - El texto del art. 954, ap. I, inc. c) del Código Aduanero, al no contemplar el supuesto de ventas sucesivas de una misma mercadería, no prevé que —a los efectos de establecer el precio que efectivamente corresponde— deba prescindirse del precio de la última venta y atenderse a los precios de las ventas anteriores; y tampoco surge de la norma presunción alguna que, para el caso de ventas sucesivas entre partes vinculadas, establezca que la diferencia de precios que pudiere existir obedezca a dicha vinculación, imponiendo por tal razón la inversión de la carga de la prueba y colocando en cabeza del importador o del exportador la demostración de que la vinculación no incidió en el precio o que este último es propio de una transacción celebrada entre partes independientes (del Dictamen de la Procuración General que la Corte hace suyo).

6. - El bien jurídico tutelado por el art. 954 del Código Aduanero —que sanciona las declaraciones inexactas— es, según su Exposición de Motivos, el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería objeto de una operación o destinación aduanera, pues en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (del dictamen de la Procuración General que la Corte hace suyo).

CS, 29/02/2024. - Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c. DGA s/recurso directo de organismo externo.

[Cita online: TR LALEY AR/JUR/12865/2024]

[El fallo *in extenso* puede consultarse en Atención al Cliente, <https://www.laley-next.com.ar/> o en Proview]

La infracción de declaración inexacta y las ventas trianguladas

Reflexiones sobre el caso "Pioneer Argentina"



Juan Patricio Cotter

Abogado (UCA). Socio del Estudio Petersen & Cotter Moine. Miembro de Número del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (Presidente 2010/2011). Miembro activo de la Academia Internacional de Derecho Aduanero (Miembro Comisión Directiva 2015/2023). Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Miembro de la Comisión de Derecho Aduanero del Consejo del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario, del Departamento de Derecho Económico Empresarial (UBA). Miembro del Comité Científico de la Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Profesor de derecho aduanero en los postgrados de Derecho Aduanero de la UBA, en donde además es el Vicepresidente de la Actualización de Derecho Aduanero; de la Universidad Católica Argentina, de la Universidad Austral y de la Universidad Di Tella. Autor de los libros "Derecho Aduanero y Comercio Internacional" (2018, Guía Práctica); "Derecho Aduanero" (2014, Abeledo Perrot); "Infracciones Aduaneras", (2011 y segunda edición 2013, Abeledo Perrot); y Coordinador y coautor de los libros "Estudios de Derecho Aduanero" (2007, Lexis Nexis) y "Estudios de Derecho Aduanero. 30 Años del Código Aduanero" (2012, Abeledo Perrot). Fue uno de los actualizadores del Código Aduanero Comentado (2012, Abeledo Perrot).

SUMARIO: I. Introito. – II. El caso "Pioneer". – III. El valor en Aduana. La vinculación y las ventas sucesivas. – IV. El precio de la transacción, la declaración aduanera y la infracción de declaración inexacta.

I. Introito

La planificación fiscal, los esquemas de ventas sucesivas y la conformación de etapas en la cadena de valor, resultan mecanismos mundialmente instalados. Sobre todo, teniendo en cuenta que un porcentual importante del comercio mundial se materializa entre empresas vinculadas. Claro está, se trata de un tema sensible que preocupa tanto a las agencias tributarias, como a las administraciones aduaneras.

La cuestión es compleja pues confluyen cuestiones ligadas al impuesto a la renta, con temas relativos al valor en aduana y también aspectos cambiarios, esto último especialmente en aquellos países en donde

existe control de cambios. De manera que la misma operación podría ser fiscalizada tanto por la agencia tributaria (para fiscalizar el impuesto a la renta), la administración aduanera (para fiscalizar los derechos aduaneros) y el Banco Central (para fiscalizar el ingreso o egreso de divisas). Incluso la paradoja es que estas agencias gubernamentales, no necesariamente persiguen los mismos intereses, en relación con la misma operación comercial.

De un tiempo a la fecha, la Aduana ha fiscalizado en detalle este tipo de operaciones de ventas sucesivas, comúnmente llamadas ventas trianguladas, tanto los casos de importación como los supuestos de exportación. Especialmente, a partir de la aparición del Sistema Informático INDIA, a cuyo amparo se obtiene la información en línea de las diferencias de precio exis-

tentes entre ambas operaciones. Incluso, la Aduana argentina ha celebrado convenios de intercambio de información con países fuera del Mercosur.

En estos supuestos, se analiza en detalle el precio de venta o compra (según se trate de una exportación o una importación) declarado ante la Aduana, a fin de determinar si el mismo resulta adecuado como valor aduanero sobre el cual determinar los tributos aplicables.

Además, y en cuanto interesa a estas líneas, la Aduana en muchos casos ha considerado que estos precios declarados —distintos de la operación anterior o posterior, según su caso— resultan inexactos y como tales con entidad para configurar la infracción de declaración inexacta, en los términos previstos en el art. 954 del Cód. Aduanero.

En el caso "Pioneer Argentina" que nos proponemos analizar, la Aduana cuestionó la diferencia de precios resultante de las ventas sucesivas y consideró que el importador había cometido una infracción de declaración inexacta. La Corte Suprema no ha compartido la posición de la Aduana y ha señalado que el hecho de que la última de las ventas sucesivas entre partes vinculadas hubiese venido precedida por una venta concertada a un precio menor, incluso sustancialmente menor, no configura por si la infracción de declaración inexacta pues ello no acredita la configuración de una declaración de precio que difiere con el efectivamente pagado por el comprador.

II. El caso "Pioneer"

Durante los años 2010 y 2011, Pioneer Argentina S.R.L. (Pioneer) había importa-

do maíz para siembra desde la República Federativa de Brasil. Dicha mercadería fue adquirida por Pioneer a Pioneer Overseas Corporation Supply Management (POCSM), de los Estados Unidos de América, quien previamente la había comprado a Du Pont Brasil (Du Pont).

Du Pont fue quien exportó dicha mercadería desde Brasil directamente hacia la República Argentina y lo hizo a un valor FOB inferior al documento por Pioneer al introducir la mercadería a nuestro país. La diferencia entre el valor de exportación declarado por Du Pont y el de importación consignado por Pioneer obedecía a la intervención de POCSM.

Las tres empresas intervenientes revestían el carácter de "vinculadas" en los términos del ap. 4 del art. 15 de la parte I del "Acuerdo relativo a la aplicación del art. 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio", aprobado por la ley 23.311, dado que pertenecían al mismo grupo económico multinacional.

La Aduana advierte esta diferencia a partir del sistema INDIA y considera que no se verificarían aportes tangibles de valor agregado que justifiquen los incrementos de precios declarados por la actora. En tal sentido, consideró que la declaración del precio formulada al documentar las importaciones resultaba inexacta.

Mediante la sentencia en comentario, la Corte Suprema confirmó el fallo antes dictado por la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo, Sala III, que entendió que los precios declarados por Pioneer se correspondían con los efectivamente pagados por ella a POCSM por las compras realizadas, de manera que ha sido descartada la existencia de diferencias entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación de sus pagos al proveedor, requisito ineludible para que se configure el tipo penal imputado.

La Corte destacó que al no contemplar el texto de la infracción imputada el supuesto de ventas sucesivas de una misma mercadería tampoco prevé que a los efectos de establecer el precio que "efectivamente corresponda", deba prescindirse del precio de la última venta y atenderse a los precios de las ventas anteriores.

Destaca que incluso no surge de la norma presunción alguna para el caso de ventas sucesivas entre partes vinculadas, que establezca que la diferencia de precios obedezca a la vinculación, imponiendo por tal razón la inversión de la carga de la prueba y colocando en cabeza del importador o del exportador la demostración de que la vinculación no incidió en el precio o que tal precio es propio de una transacción celebrada entre partes independientes.

III. El valor en Aduana. La vinculación y las ventas sucesivas

La existencia de vinculación comercial entre el comprador y el vendedor de la mercadería no obsta a la aceptación del valor de la transacción como valor aduanero, conforme expresamente lo disponen tanto el Código de Valor del GATT como el Código Aduanero argentino.

En el Acuerdo de Valor del GATT (que, como anticipamos, en la Argentina rige para la valoración de importación), para

que el valor de transacción sea desestimado como valor aduanero, la vinculación debe influir en el precio. Y aun así, si el importador demuestra que la variación de precio no resulta significativa, el precio debe ser aceptado (1).

Es decir, si el importador puede demostrar que los precios o valores de transacción de mercadería idéntica o similar, efectuados entre compradores no vinculados, o el valor en aduana de mercaderías similares, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado, no difieren en forma sustancial del valor de transacción, a pesar de que la vinculación pudiere haber influido en el precio, este debe ser aceptado.

Por su parte, en el Código Aduanero (cuyas normas rigen para la valoración de exportación), en el caso de vinculación, se aceptará el precio pautado si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultantes de considerar el valor de mercadería idéntica, el valor obtenido a partir de cotizaciones internacionales o el valor obtenido mediante la aplicación de precios pre establecidos, según su caso. La norma expresa "...si el precio no difiere sustancialmente...", lo que implica que se podría incluso aprobar el precio de venta entre empresas vinculadas, aun en los casos en que los precios comparables resulten superiores.

IV. El precio de la transacción, la declaración aduanera y la infracción de declaración inexacta

La planificación fiscal y en cuanto aquí interesa la conformación de la cadena de valor, permite a los grupos empresarios, pautar esquemas de ventas sucesivas y por tanto construir operaciones comerciales en las cuales existen diversos precios de transacción. Es claro que tanto la planificación fiscal como la conformación de un esquema de ventas sucesivas resultan plenamente lícitas.

Ello no quiere decir que la oficina aduanera o la oficina tributaria que fiscaliza los impuestos interiores, deban aceptar sin más estos precios como valores imponibles. Por el contrario, ambas oficinas de control —tanto la aduanera como la fiscal— tienen el derecho y el deber de investigar la validación del precio de la transacción, como base de tributación, a la luz de las normas legales aplicables. Esto es, deben constatar si el precio de transacción cumple con las condiciones de admisibilidad que contienen el Código de Valor del GATT-OMC para los aranceles aduaneros en materia de importación, el Código Aduanero para los aranceles aduaneros en materia de exportación, y las normas legales que rigen los impuestos interiores, para los tributos interiores.

En la Argentina y mayormente en el mundo, el control aduanero se ha estructurado a partir de dos premisas fundamentales, la declaración previa del administrado y el control selectivo de las mercaderías. De esta manera, el importador o exportador, antes de dar comienzo a las operaciones respectivas, debe presentarse ante la Aduana y formular una declaración comprometida, oportunidad en la cual declara las particularidades de la mercadería que será objeto de una operación aduanera, así como optará por una destinación aduanera, es decir escogerá el régimen aduanero

al que se someterá la mercadería (ej. definitivo o suspensivo).

En la declaración comprometida que se formula ante la Aduana, tanto en operaciones de importación como en operaciones de exportación, los administrados deben indicar toda información relevante para que la Aduana pueda valorar y clasificar las mercaderías, de modo de fiscalizar de manera adecuada estos ingresos y egresos. Ello así a fin de controlar adecuadamente el régimen arancelario y de prohibiciones.

Es decir, y volviendo al tema analizado, el declarante deberá declarar el precio de la transacción y tratándose de una operación amparada por una compraventa internacional de mercaderías realizada entre empresas vinculadas, deberá indicar en la declaración aduanera que existe vinculación y, en su caso, si considera que esta vinculación no ha influido en el precio, así lo deberá indicar en la declaración.

La Aduana deberá controlar esta declaración comprometida y, en cuanto interesa, deberá determinar si el precio declarado resulta aceptable a los fines aduaneros. A ese efecto, en materia de valoración de importación deberá analizar el precio a la luz de las normas de valoración del Acuerdo de Valor y en materia de valoración de exportación, en la Argentina, la administración aduanera deberá estar a las normas de valoración contenidas en el Código Aduanero nacional.

Si el precio de la transacción no fuere aceptable a los fines aduaneros, por no adecuarse a las normas legales aplicables, corresponderá valorar por alguno de los métodos alternativos de valor previstos tanto en el Acuerdo de Valor como en el Código Aduanero, respectivamente. En este caso, corresponderá, además, analizar la conducta del declarante. Es decir, se impone analizar si este alejamiento de la realidad económica supone además una vulneración que merece reproche infraccional y/o penal.

En la Argentina la declaración inexacta puede merecer reproche infraccional. En efecto, teniendo en cuenta que no se controlan todas las operaciones aduaneras sino solamente parte de ellas, la declaración comprometida formulada por el administrado en una destinación aduanera es determinante y su inexactitud es severamente penada por la legislación aduanera argentina. Sobre el particular, la Corte Suprema ha destacado que el bien jurídico tutelado en la declaración aduanera es la veracidad y exactitud de esta, visto que a partir de ella se construye el sistema de despacho en confianza de las mercaderías, en función del cual se controla solamente una parte de ellas.

La figura infraccional aduanera de declaración inexacta, sanciona a quien formule una declaración aduanera que difiera con el resultado de la comprobación, en la medida que esta inexactitud produzca o sea susceptible de producir, alguna de las consecuencias previstas en la norma (2). Para la configuración del tipo aquí analizado corresponde que:

a) El servicio aduanero constate una declaración aduanera que difiera con el resultado de la comprobación física o documental;

b) Que esta diferencia constatada tenga entidad para pasar inadvertida a la Aduana;

c) Que esta inexactitud tuviera entidad para generar alguna de las consecuencias previstas en la norma (en el caso que la inexactitud produzca o tenga entidad para producir perjuicio fiscal, la transgresión a una prohibición de importación o exportación o una diferencia de ingreso o egreso de divisas).

Por lo antes indicado y volviendo al tema objeto de estas reflexiones, si el precio declarado por un administrado no fuere considerado apto como valor en aduana, además de su desestimación como valor imponible sobre el cual se determinarán los aranceles aduaneros, corresponderá analizar la conducta del declarante a la luz de la figura infraccional de declaración inexacta. La desestimación del precio de la transacción podría, además del impacto arancelario, configurar una irregularidad sancionable a la luz del tipo infraccional referido.

En muchas ocasiones, en la Argentina, el solo cuestionamiento del precio de la transacción como valor aduanero ha dado lugar a la formulación de un reproche infraccional. Sin embargo, consideramos que ello es incorrecto, visto que para que resulte procedente la imputación infraccional el precio de transacción declarado debería ser *inexacto*. Sin embargo, declarar correctamente el precio de la transacción y señalar que existe vinculación en la operación, resulta adecuado y suficiente para que la Aduana realice su función de control. La desestimación de este precio como valor aduanero, no lo transforma en un precio inexacto, sino simplemente entendemos que estamos en presencia de un precio que no reúne los requisitos para ser considerado a los efectos de la valoración aduanera.

Llegado a este punto resulta importante diferenciar los conceptos de precio de transacción y valor aduanero. Es decir, aunque el precio de la transacción pueda no resultar una base idónea de valoración, ello no transforma al precio en inexacto. Si el precio no reúne los requisitos que impone el GATT en materia de importación y el Código Aduanero en materia de exportación, para ser base de tributación aduanera, será igualmente exacto, aunque tal vez no apto como base de valoración aduanera. Es importante tener presente que, en materia aduanera, la obligación del administrado es declarar el precio de venta que sustenta la operación aduanera, siendo la valoración de la mercadería una potestad exclusiva de la Aduana (3).

En su caso, si a juicio de la administración aduanera existiera una diferencia entre el precio real y genuino declarado por el administrado en la destinación aduanera y el valor determinado por la Aduana a partir de un proceso de fiscalización, correspondería liquidar la diferencia arancelaria resultante del mayor valor. Sin embargo, ello no puede suponer *per se* que la declaración del *precio* formulada por el administrado resulta inexacta. Solamente podría cuestionarse la declaración formulada, si el *precio* declarado en el despacho aduanero, no se hubiera ajustado al que fuera acordado con el comprador o el vendedor de la mercadería, según el caso.

La doctrina ha efectuado una clara distinción entre el *precio* y el *valor imponible*, describiendo con claridad meridiana la distinción entre el precio de venta que el

(1) Art. 1º, párr. 2, b), del Acuerdo de Valor.

(2) Cód. Ad., art. 954, "1. El que, para cumplir cualquier de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuar ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación

y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de dicho perjuicio; b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación será sancionada con una multa de uno a cinco veces el valor en aduana de la mercadería en infracción; c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente corresponde, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de la diferencia. 2. Si el hecho encuadrare simul-

teanamente en más de uno de los supuestos previstos en el apartado 1, se aplicará la pena que resultare mayor".

(3) CAMAÜER, Fernando, "La declaración aduanera", Revista de Estudios Aduaneros, N° 3, (1991), p. 15.

administrado está obligado a declarar en la destinación aduanera y el valor imponible que debe ser determinado por la Aduana, si estima que el precio de venta no reúne los requisitos que la ley impone para ser considerado como base imponible (4).

El Tribunal Fiscal de la Nación, por su parte, también ha señalado en relación con el particular “Que cabe destacar que la Aduana no ha impugnado la autenticidad de la factura comercial, sino que ha aplicado el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) (...) Que esto quiere decir que la administración fiscal puede determinar el valor en aduana de la mercadería, apartándose del valor documentado por la normativa del GATT, sin que por ello necesariamente se tipifique la infracción prevista y reprimida por el art. 954 del CA, que requiere que en el caso específico se demuestre fehacientemente que la declaración difiera del resultado de la comprobación” (5).

La Cámara Contencioso Administrativo Federal también ha sido clara al respecto. En tal sentido ha señalado “Nótese que para tener por configurado el hecho ilícito descrito en el art. 954 del Código es necesario que la aduana acrede fehacientemente la concurrencia de los elementos allí establecidos; es decir, que exista una declaración aduanera que difiera en alguno de los rubros exigibles con el resultado de la comprobación... entre los que, sin lugar a duda se encuentra el precio de la mercadería —no su valor en Aduana— que es el elemento cuestionado en la especie” (6). En igual sentido se ha señalado que “En el caso, el precio declarado por la mercadería coincide exactamente con el que surge de las facturas comerciales, y la falsedad de esos instrumentos no ha sido alegada ni probada” (7), por lo que no se advierten motivos para revocar el fallo del tribunal que propiciaba la absolución.

También ha señalado que la discrepancia en torno al valor, en modo alguno constituye, *per se*, una declaración inexacta. De lo contrario, tal infracción adquiriría contornos tan borrosos como incompatibles con todo tipo penal. Ello así pues de aceptar esta premisa la infracción se configuraría cada vez que el administrado no acertara con el “precio de mercado” que establecía la Aduana (8).

Del mismo modo se ha comentado que si bien el servicio aduanero puede no aceptar el valor que declare el declarante, no cabe necesariamente presumir una declaración inexacta, pues la discrepancia naturalmente podría ser saneada mayormente a través de un mero ajuste de valor (9).

En definitiva, si la Aduana tiene dudas en relación con la aceptación del precio declarado como valor aduanero, tiene el derecho y diría la obligación de investigar; ahora la mera existencia de vinculación comercial o el solo hecho de que exista discrepancia entre el precio declarado y otros valores consignados por otros operadores, no justifican el desplazamiento del precio declarado como valor aduanero.

La Aduana debe realizar una investigación fundada y debe demostrar que el valor declarado no resulta admisible, motivando debidamente sus conclusiones (10). Bienvenido sea el sistema INDRA, que permite a la Aduana advertir los valores de otras transacciones, ahora ello solo puede ser utilizado para dar comienzo a una investigación de valor en cuyo marco se apliquen las disposiciones del Acuerdo de Valor (en materia de importaciones) y las regladas de valoración del Código Aduanero (en materia de exportación). Mas el sistema INDRA no puede constituirse en un método de valoración *per se*. Cuando así se obra, se valora de espaldas a la ley.

Por otra parte, el hecho de que finalmente y luego de una investigación fundada, el precio declarado por el administrado pudiera ser descartado como valor aduanero, por su falta de adecuación a los patrones establecidos en la legislación aplicable, ello no supone que se trate de un precio inexacto y por tanto punible.

Ello así pues la obligación primaria del administrado es declarar el precio de su transacción y en el caso de operaciones entre empresas vinculadas, consignar tal situación en la destinación aduanera; de manera que la Aduana pueda realizar las tareas de control y fiscalización que le son propias.

El declarante consigna precio y debe declarar el precio de la transacción; la valoración de la carga es responsabilidad de la Aduana y en tal labor, los funcionarios fiscalizadores deben constatar si el precio declarado puede ser aceptado como valor aduanero. Pero es claro que el declarante no puede obviar el precio de la transacción y declarar un valor aduanero distinto del que corresponde a su operación comercial. Si así obrara, claramente podría estar cometiendo una infracción de declaración inexacta.

De modo que no es la modalidad de triangulación en sí misma lo que tipifica la conducta del administrado, su obligación es declarar el precio de la transacción de la cual es parte. Mal puede declarar un valor distinto y menos si hablamos del valor de

otra transacción de la cual no es parte y por tanto, desconoce.

En tal caso, el ilícito tendrá lugar cuando exista una manipulación artificiosa de los precios para obtener una ventaja indebida. Es la distorsión de los precios irreal y artificial que no se condice con la realidad del mercado, acompañada de conductas de entidad suficiente para, al menos, entorpecer el debido control aduanero lo que puede resultar sancionable. El límite puede estar dado por el despliegue de medios engañosos. Si solo que se tratara de diferencias de criterio respecto de la aplicación de la ley a los hechos, se tratará solamente de una cuestión técnica arancelaria o tributaria, siempre que sea razonable la interpretación realizada por el administrado (11).

Como podrá advertir el lector, la doctrina de la Corte Suprema del fallo en cometario resulta sumamente esclarecedora en estos aspectos. La Corte Suprema de Justicia ha convalidado la posición mayoritaria de la Cámara Contencioso Administrativo, haciendo propios los fundamentos delineados en el Dictamen de la Procuración General de la Nación.

La Corte sostuvo expresamente que el tipo infraccional previsto en el art. 954, ap. 1, inc. c) allí imputado “circunscribe el examen de la discordancia entre el precio declarado y el importe egresado —tratándose de importaciones— a la última venta en supuestos de ventas sucesivas”. Y agrega que, en el proceso, se tuvo por acreditado que los precios declarados por la importadora se correspondían con los efectivamente pagados por ella a su proveedor.

El Tribunal Superior advirtió también que la interpretación antes esbozada, coincide con la que realizara el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas, en el Comentario 22.1, en cuanto había concluido que “el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas” que el Acuerdo de Valor menciona como primer método de valoración, es el precio pagado en la última venta que se produce antes de la introducción de las mercancías en el país de importación, cuando existen ventas sucesivas.

Agregó la Corte que en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c) del Cód. Aduanero, no cabía prescindir de ese último precio de venta ante la existencia de ventas sucesivas. Sostuvo expresamente en este aspecto, que “el hecho de que la última de las ventas sucesivas entre partes vinculadas hubiese venido precedida por una venta a un precio menor, o incluso sustancialmente menor, no alcanza para desplazar la carga de la prueba hacia el importador a fin de que

este demuestre que se trató del precio que efectivamente correspondía a las mercaderías importadas”.

Por último, concluyó la Corte que “independientemente del juicio de desvalor que puedan merecer las ventas sucesivas (triangulaciones) que involucren la sobre-facturación de importaciones o subfacturación de exportaciones, que van más allá de la materia aduanera para comprometer aspectos cambiarios y fiscales, no corresponde a los jueces juzgar el acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron (arg. Fallos: 277:25; 300:700; 340:644)” (se refiere en este último apartado, a las previsiones del art. 954 del Cód. Aduanero).

La doctrina es clara cuando señala que no existe infracción de declaración inexacta en importación en los supuestos en los cuales existen ventas genuinas sucesivas y la empresa procede a documentar el precio de la última venta, única transacción de la cual es parte. Expresamente destacó que la existencia de una venta anterior por un precio menor (incluso sustancialmente menor aclaró) no supone que la empresa deba declarar un precio diferente de la transacción que motivó la importación.

De manera que ha quedado claro que el administrado que forma parte de una operación de comercio internacional debe declarar ante la autoridad aduanera el precio de esta transacción y, en los casos de operaciones comerciales entre empresas vinculadas, debe indicar tal circunstancia ante la autoridad aduanera. De este modo, esta podrá ejercer adecuadamente sus tareas de control.

Es claro que el precio de una transacción, para resultar apto como base de tributación, debe responder a los parámetros legales de aceptación, establecidos por la legislación que regule el tributo de que se trate. En materia aduanera y para la importación, para que un precio de transacción resulte apto para ser utilizado como valor aduanero debe respetar las pautas establecidas por el Acuerdo de Valor de la OMC.

Por otra parte, la no aceptación del precio como valor imponible no lo transforma en un precio inexacto a los fines aduaneros y por tanto susceptible de ser cuestionado represivamente. Incluso, al decir de la Corte, en los casos en que exista una venta anterior por valores sustancialmente inferiores.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/874/2024

(4) SARLI, Jorge C., *Inadmisibilidad del valor de exportación y su relación con la declaración inexacta de valor*, publicado en el libro “Estudios de Derecho Aduanero-Homenaje al doctor Juan Patricio Cotter Moine”, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, pp. 371/386.

(5) Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, 25/09/2007, “*Tanus Jalil e Hijos SRL*”, TR LALEY AR/JUR/8501/2007. En igual sentido, Sala E, 12/02/2008, “*Holgado, Alejandra Marcela*”, TR LALEY AR/JUR/3578/2008.

(6) CNContencioso Administrativo, Sala IV, 16/08/2012, “*Aluar Aluminio Argentino SA*” y 15/07/2014, “*First Rate SA*”, TR LALEY AR/JUR/32727/2014, entre otros.

(7) CNContencioso Administrativo, Sala IV, 25/08/2016, “*Peugeot Citroën Argentina SA*”.

(8) ZOLEZZI, Daniel, “Distorsionando el Código Aduanero. (Un mal fallo le añade una infracción y, para con-

figurarla, recurre a reglas de valorar exportaciones que le son ajenas)”, El Derecho - Tributario, junio 2023, Nº 2.

(9) VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., “*Delitos Aduaneros*”, Mario A. Viera Ed., Buenos Aires, 2004, p. 177.

(10) LASCANO, Julio C., “*La carga de la prueba en las discusiones sobre el valor en aduana*”, Guía Práctica, Nº 490, 30 de noviembre de 2023.

(11) SARRABAYROUSE, Facundo, “*Análisis Jurídico*

Penal de las Triangulaciones en el Comercio Internacional”, ponencia presentada en la VII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales durante los días 5 a 7 de agosto de 2014, aún no publicada.

