

Comisión III.2:
INCIDENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS SOBRE
LA ORGANIZACION SOCIETARIA Y CONTRACTUAL
Ilícitos Tributarios.

RELATORES:

NACIONAL: Mario A. Saccone
LOCAL: José Bocchiardo

PRESIDENTE: Israel Creimer
Guarino Arias

VICEPRESIDENTES: Diuvigildo Yedro-Marta Montoto de Spila

SECRETARIOS: Norma Lupo
Lilian Alanís

PONENCIAS PRESENTADAS

COMISION III.2

TOMO III

INCIDENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS SOBRE LA ORGANIZACION SOCIETARIA Y CONTRACTUAL EN EL URUGUAY.

de Carlos Blanc - Israel Creimer - Alicia Siejas.

LA INCIDENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL DERECHO SOCIETARIO.

de Barrios - Santamaría.

INCIDENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS SOBRE LA ORGANIZACION SOCIETARIA Y CONTRACTUAL.

de Susana Beatriz Ferro.

EQUIPACION DE LA SOCIEDADES ANONIMAS ABIERTAS Y CERRADAS EN LO QUE HACE A DETERMINADAS VENTAJAS TRIBUTARIAS.

de Daniel Roque Vitolo.

SOCIEDAD ANONIMA Y SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA. ANALISIS COMPARATIVO PARA SU CONSTITUCION.

de Patricia Valery - Susana Aime

EL REGIMEN DE ANTICIPOS EN LA LEY 11. 683 (DE PROCEDIMIENTO FISCAL EN EL ORDEN NACIONAL)

de Diuvigildo Yedro.

FACULTADES DE VERIFICACION Y DE DICTAR NORMAS DE CUMPLIMIENTO OBLIGATORIO. REGIMEN DE FACTURACION.

de Luis Fadda.

DETERMINACION DE OFICIO. PROCEDIMIENTO. RECURSOS.

de Francisco Merchetti, Argentino de Derecho Societario,
I Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa
(Huerta Grande, Córdoba, 1992)

REGIMEN SANCIONATORIO EN LA LEY 11. 683.

de Hector Villegas Ninci.

REGIMEN PENAL DE LA DEFRAUDACION PREVISIONAL.

de Daniel P. Carrera.

LEY 23. 771. OCULTACION DE PATRIMONIO. ART. 1º.

de Carlos Arturo Ochoa.

EVASION TRIBUTARIA. ARTS. 1º Y 2º. LEY 23. 771.

de María Esther Cafure de Battistelli.

OMISION DE DEPOSITAR TRIBUTOS RETENIDOS O PERCIBIDOS O APORTES RETENIDOS, ART. 8º, LEY 23. 771.

de Pedro Caballero.

LA EXTINCION DE LA ACCION PENAL EN LA LEY 23. 771.

de Mario Della Vedova.

LAS ACCIONES JURIDICAS ANTE LA LEY PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL.

de Roberto Emilio Spinka.

Secretaria (Dra. Lupo):

Lamentablemente el Dr. Rubiolo no se puede hacer presente, debido a problemas particulares y el doctor Escribano Martínez ha sufrido un accidente en la ruta, sin consecuencias; por lo tanto, el Dr. Creimer va a ser el que presida en este momento la comisión. La comisión 3.2. da comienzo en este momento con aspectos tributarios.

Dr. Creimer:

Esto seguramente es una distinción por ser uruguayo que me han dado la posibilidad de poder presidir esta comisión y debo decirles primero que nada que yo no soy tributarista. Por una casualidad, digamos, despertó para mí interés esta propuesta que había en el temario de este Congreso que tenía que ver con la incidencia de las normas tributarias sobre la organización societaria y contractual; hicimos una especie de equipo con una colega tributarista uruguaya, donde nosotros hicimos la estructura de la organización societaria y contractual en Uruguay y ella preparó todo lo que tiene que ver con la incidencia tributaria en esa estructura societaria. Ese es el motivo por el cual estamos aquí porque ella que es la que tendría que exponer, naturalmente, en un ámbito de especialistas en derecho tributario, no ha podido venir. Por esta razón tan fortuita y la infortunada circunstancia de que quienes debían presidir no están acá, es que ustedes van a tener que tolerarme como Presidente y les pido desde ya excusas porque quizás no sea todo lo fluido que deba en función de que no soy especialista en estos temas y a muchos de ustedes no tengo el gusto de conocerlos por lo menos hasta hoy, espero que a partir de hoy si tengamos una buena relación. De cualquier manera esto se va a transformar en una especie de copresidencia con el Dr. Bocchiardo, que por lo que yo ya leí en este tomo cuarto ha hecho una magnífica interpretación de todos los trabajos presentados y que evidentemente tiene un dominio muy grande de los temas que vamos a tratar aquí.

Hechas estas aclaraciones preliminares les propongo que comencemos a trabajar. De acuerdo a la mecánica con que se está trabajando en el Congreso, habría que empezar por las exposiciones previstas, una exposición de un redactor local y una exposición de un redactor nacional, no estando prevista una relatoría de algún autor internacional.

Entonces empezaremos por el informe del Dr. Saccone como relator nacional y después pasamos al relator local que es el Dr. Bocchiardo. Bueno, entonces, Dr. Saccone, usted tiene la palabra.

Dr. Saccone:

La primera referencia que voy a hacer es que la vinculación entre el derecho societario y el derecho tributario que se advierte en los trabajos presentados, en primer lugar, es lo relativo al carácter de contribuyente que establece la legislación tributaria y alguna discontinuidad en el tiempo que se plantea entre normativa de tipo societario y normativa de tipo tributario. Por ejemplo, nosotros sabemos que de acuerdo a la ley Argentina, la nacional y en general también la local, se considera, dentro de una enunciación general, como contribuyentes y eventualmente como responsables en su caso a aquellas entidades que son sujetos de derecho en el derecho privado. Quiero decir aparte de las personas físicas, las sociedades, fundaciones y organizaciones que son sujeto de derecho para el derecho privado, lo son naturalmente para el derecho tributario.

El derecho tributario podemos decir que es una rama jurídica eventualmente del derecho público, que tiene corte horizontal y que se aplica o tiene su base sobre otras normas de derecho público, pero también de derecho privado, fundamentalmente derecho civil, derecho comercial o societario. En fin, se aplican directamente en el derecho tributario, sin que sea necesario su modificación, pero de conformidad con los principios que informa la autonomía de derecho tributario, que puede modificar las instituciones del derecho privado. De esa manera puede darle determinados efectos jurídicos fiscales distintos de los efectos jurídicos de los privados. En la legislación argentina, nosotros sabemos que son sujetos del derecho, pasivo del derecho tributario los sujetos de derecho privado, los que el derecho privado le otorga categoría de tal.

No obstante la legislación fiscal admite ser sujetos de derecho tributario a aquellos que no son sujetos de derecho para el derecho privado. Quiere decir con ello que la legislación fiscal podía otorgarle esa característica, esa naturaleza a estos entes y en este aspecto habla de una discontinuidad de derecho societario y el derecho tributario, porque entidades novedosa a nuestra legislación, como Agrupación de Colaboración, que no son sujetos de derecho para el derecho privado, no habían sido incorporadas hasta las últimas modificaciones dentro del derecho tributario.

En el primer tema, y a eso apuntan a una primera serie de trabajos en este sentido, el derecho tributario puede otorgarle características o naturaleza de sujeto de derecho tributario a la Unión Transitoria de Empresa. La Unión Transitoria de Empresa no es sujeto de derecho para el derecho societario, no tiene patrimonio, no tiene ganancias, por las características que conocemos de estas formas contractuales. Lo que se advierte con las últimas reformas impositivas, por qué no el caso del valor agregado, es que se la ha incorporado genéricamente como sujeto pasivo, es decir pueden ser también sujeto las

uniones transitorias, de colaboración y también en el caso de la provincia de Santa Fe se las ha incorporado en el código fiscal de la provincia. Lo que se advierte es que no se la ha incorporado con las modalidades naturales que corresponden a este tipo de organización contractual. ¿Qué quiero decir con ello? que cuando nosotros nos referimos en la ley 11683 a sociedades anónimas o a sociedades en general sabemos que estamos hablando de las sociedades de capital de la ley 19550, toda la organización y toda la estructura.

Ahora ¿qué es lo ocurre desde el punto de vista no sólo jurídico sino también contable con respecto al tratamiento fiscal de las Uniones Transitorias de Empresas por ejemplo? Si el derecho tributario las admite como sujetos pasivos, pueden ser con algunos criterios discutibles. ¿Cuál es el tratamiento exacto que esta modalidad tiene frente a los impuestos? ¿Qué ocurre por ejemplo con el hecho de que al no ser sujeto de derecho, no pueden contraer obligaciones de tipo laboral, de tipo previsional, de tipo aduanero.

Advertimos en la práctica, con relación a esto, que en algunos casos se nos está formando una especie de Unión Transitoria o Agrupación de Colaboración impura. Se le está otorgando una personería que desde el punto de vista jurídico no tiene, existe una incompatibilidad entre el derecho societario y el derecho tributario que tienen que trabajar más mancomunadamente. Que ocurre si para los trámites aduaneros hoy se admite, la registración de la Unión Transitoria de Empresas que no es sujeto de derecho pero sí como responsable para aduana o que pasa con el impuesto del valor agregado. Concretamente, este es uno de los temas que se advierten de gran importancia: pareciera que cuando nos escapamos de aquello que se encuentra regulado como sujeto de derecho en el derecho privado y le vamos a otorgar personería tributaria, la materia tributaria tendría que tener la regulación legal suficiente para que no se produjeran las lagunas que en estos momentos se producen. También para que no se produzca lo que estamos llamando Agrupación de Colaboración impura que es una práctica que se está apartando de lo que la ley societaria dice.

Otro de los temas que también tiene interés es el principio de la realidad económica, la utilización de estructura jurídica que no sean las adecuadas para la verdadera intención de las partes; que es un tema que tiene particular importancia en lo que se refiere a la seguridad jurídica a la que usualmente estamos acostumbrados cuando manejamos otro tipo jurídico. Nosotros advertimos desde la vieja Ordenanza Impositiva Alemana de la década del 20, que se quiere incorporar la posibilidad de que la administración prescinda de las estructuras de los tipos jurídicos. Nosotros vemos con gran claridad que se incorporan una serie de elementos de tipo subjetivo para hablar de intenciones de actos negociables y en este sentido también será necesario establecer

determinadas pautas porque, prácticamente, queda en manos de la administración fiscal por organización administrativa, organización burocrática, para que establezca frente a una determinada estructura jurídica, es la que corresponde a su verdadera intención.

Si se ha utilizado el instituto que el derecho privado le ofrece para aquello que negocialmente quiere realizar, que en materia también de legislación argentina nacional tiene mucha importancia, frente a otro aspecto que también vamos a tratar hoy, que es el de derecho penal tributario. Nosotros sabemos que esta no es la ley penal tributaria, pero si la propia ley 12683 la utilización de este tipo de figura que la administración puede entender no se ajustan a la verdadera intención, puede ser presunción de defraudación con la inversión de la carga de la prueba. Bueno estos son más o menos los panoramas donde nosotros advertimos, que es de sumo interés, que el derecho societario se encuentra vinculado con el derecho tributario, porque en definitiva las modalidades, las formas que se utilizan desde el punto de vista jurídico comercial, tienen toda relevancia tributaria y eventualmente penal tributaria. Voy a dejar al Dr. Bocchiardo que hable.

Dr. Bocchiardo:

Bueno, muchas gracias, Dr. Tuve la satisfacción que me designaran como coordinador local, lo que implica tener que analizar un poco en los distintos trabajos presentados, lo cual sin duda que resulta siempre enriquecedor dado la jerarquía de los trabajos presentados, pero también implica sus riesgos y es el de no interpretar con exactitud o con fidelidad las distintas posiciones expuestas en las ponencias. Por eso les ruego que, por tratarse de una super síntesis, sepan disculpar si contienen algún error de interpretación de algunas de las posiciones que se pueden haber expuesto. No obstante, he tratado de ser lo más fiel posible.

El desarrollo que han adquirido en el mundo las relaciones económicas internacionales, tanto en el orden nacional como internacional, ha traído como consecuencia que la ciencia jurídica se viera obligada a dar respuesta a nuevas realidades que aquel fenómeno genera y esa exigencia se ha hecho patente precisamente en el ámbito societario y empresario, en el del Derecho Tributario. Cabe advertir que el Derecho Societario se anticipó a las demás ramas del derecho en la consideración de algunos de los aspectos de esta nueva realidad; es así, que los grupos de concentración, colaboración o coordinación societaria o empresaria, fueran considerados destinatario de algunos tributos, independientemente de que no gozara de personería jurídica o personalidad propia

conforme al derecho privado. El Dr. Saccone acaba de hacer referencia en caso de las UTE y otros grupos empresarios. De igual manera el derecho tributario público han contemplado los cada más frecuentes fenómenos de reorganización empresaria, transformación, fusión, escisión, resolución y disolución de sociedades, como, así también, la responsabilidad patrimonial y penal de los socios, directores, síndicos, gerentes, administradores o de representantes, etc. en orden a las relaciones económicas.

Se contempla también la casa matriz residente en el exterior y sus filiales locales y de los agrupamientos de interés económico a nivel internacional, además de las sociedades binacionales en los procesos de integración. Lo expuesto, pone de manifiesto la íntima relación existente entre el derecho societario y el empresario y el derecho tributario y la necesidad de estudios coordinados como lo demuestra la importancia que se le otorga a ambas materias en los planes de estudio en las carreras de grado y posgrado en Derecho empresarial en las más importantes universidades de institutos superiores nacionales y extranjeros. La diversidad de los temas tratados y las normas citadas relativos tanto a la organización societaria como a la empresarial determina que para su mejor análisis y a fin de darle un adecuado sentido de unidad, debemos agruparlos según se trate de temas o normas comprendidos dentro del derecho tributario material, formal, internacional o penal.

Al ocuparnos de cada uno de estos campos, hemos de considerar aquellas cuestiones de mayor relevancia, citándose las posiciones sostenidas por cada uno de los ponentes; bueno, la diversidad de los trabajos era muy grande, de los temas tratados resultaba un poco difícil sistematizarla; entonces, se nos ocurrió esta división de la parte general del derecho tributario y agruparlos en función del tema, según se tratara del derecho tributario, material, formal, penal o internacional. Esperamos haber logrado esa idea, de un agrupamiento que le diera coherencia y unidad a los distintos trabajos presentados.

En lo que se refiere al derecho tributario material, los temas planteados y comprendidos en esta parte del derecho tributario se refieren principalmente a la estructuración del hecho generador de la relación jurídico tributaria y en especial, al elemento personal subjetivo de la misma. En torno a este aspecto personal o subjetivo, cabe establecer una diferencia entre el destinatario legal tributario, sea uno de los grupos de organización societaria respetado por la legislación como tales que tienen personalidad como sujetos de derechos y obligaciones y aquellos que no son considerados como sujetos de obligaciones por el derecho civil y por el comercial; pero sí por el derecho tributario, el que les atribuye el hecho generador de la obligación tributaria, cual es el caso de los agrupamiento empresario de subordinación o cooperación, ya sea concentración societaria, colaboración, coordinación empresaria, etc.

En este punto quiero aclarar que a través de los trabajos presentados, no en materia tributaria sino en materia comercial, surgió también en la primer sesión de la comisión cuatro, que se realizó el primer día, la gran disparidad de criterios sobre la forma de distinguir distintos grupos de colaboración empresaria o de concentración empresaria o de uniones transitorias etc. Se consideran dos grupos: de subordinación y de coordinación o colaboración. Unos son grupos de concentración empresaria, y los otros son de cooperación o de colaboración. Esta una categorización a los fines sistemáticos y no con otra finalidad.

En torno al aspecto personal y subjetivo cabe establecer entonces una diferencia: aquellos agrupamientos societarios que se les reconoce una personalidad jurídica dentro del derecho privado y aquellos que no se le reconocen dentro de derecho privado y sí se lo atribuye el derecho público. En relación a este tema, tenemos dos tipos de trabajos uno que se refiere a la organización societaria, es decir, aquella que tiene su personería jurídica, su tipo societario y otros que se refieren a los otros fenómenos, que se denominó en esa primera sección parasocietarios, es decir, con formas asociativas no societarias; dentro del primer grupo, es decir, a lo que se refiere a la organización societaria para el supuesto del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, es una organización societaria, las ponencias presentadas se refieren a: el principio de la realidad económica y la sociedad unipersonal según lo entiende la doctrina mayoritaria. Los artículos 11 y 12 de la ley 11683, receptan en nuestro sistema tributario nacional el denominado principio de nuestra realidad económica, que en síntesis significa la posibilidad de distinguir en todo negocio una intención jurídica y una intención empírica, con prevalencia de esta última, a los fines de interpretar los hechos generadores de los hechos tributarios.

Los efectos de tal dispositivo legal se proyectan en diversas direcciones, dando lugar entre otros a la doctrina de la penetración de la transparencia fiscal del órgano o de los conjuntos económicos del análisis de las disposiciones legales precitadas y de la jurisprudencia. Sobre la materia los ponentes Barrio y Santamaria llegan a la siguiente conclusión: 1ro) Los capítulos 11 y 12 de la ley 11683 y modificatoria, son aplicables a las sociedades unipersonales, sea en el caso previsto por el artículo 94 inc.8vo. de la ley 19550, como lo previsto en el artículo 1648 de la ley de unificación de Registro Civil y Comercial de la Nación o cuando se utilice socios aparentes; 2do) La normativa tributaria deber contemplar expresamente este tipo de sociedades, para evitar que los empresarios individuales deban acogerse a tipos societarios que excedan sus reales necesidades, para poder acogerse a beneficios impositivos. 3ro) Su aplicación irrestricta, puede resultar manifiestamente inequitativa al entenderse que se ha abusado de las reglas jurídicas, cuando en realidad no es así o en los casos de

falta de sustento en el hecho generador de la obligación tributaria, de determinados impuestos.

Otro de los trabajos se refiere a la eximición del impuesto de sellos, a las sociedades de normas abiertas, contempladas en el decreto 2284 del año 91. El artículo 77 del decreto de regulación económica 2284 establece exención del impuesto de sellos de documentos, actos y operaciones de cualquier naturaleza incluidas las garantías vinculadas y o necesarias para posibilitar incrementos de capital social, emisión de títulos valores representativos de deuda de sus emisoras y cualquier otro título de valor destinado a la oferta pública de la ley 17811 sean anteriores, simultáneos, posteriores o renovaciones de estos últimos hechos en las condiciones previstas en la ley.

Esta eximición comprende únicamente a las sociedades debidamente autorizadas por la Comisión Nacional de Valores a realizar oferta pública de dichos valores, es decir, a las sociedades abiertas. El ponente Vitolo sostiene que esta eximición debería extenderse a las sociedades, cerradas en lo que puede resultar aplicable, por considerar que estos son sujetos u operadores que contribuyen al desarrollo económico y social, como medios idóneos y eficientes para la inversión y circulación de capital; además, entiendo que contribuir a regularizar y sanear situaciones de aportes irrevocables no capitalizados por razones tributarias y a fortalecer la actividad societaria y el emprendimiento de proyectos de largo alcance.

El tratamiento tributario de las sociedades anónimas, las SRL y demás formas societarias, es materia de permanente preocupación y consulta por parte de los operadores económicos; las relativas ventajas y desventajas de naturaleza tributaria derivadas de la adopción de algunos de los tipos admitidos por las respectivas leyes en sociedades, en especial entre la S.A. y la SRL.

Los particulares tienen forma de elección de la forma jurídica que más convengan a sus intereses, incluso en aquellas que importen el tratamiento tributario más ventajoso, lo que es perfectamente lícito para encontrarse dentro del amplio campo de la economía de opción y nadie está obligado a adoptar las más gravosas, salvo que recurra a un abuso adoptando formas manifiestamente inadecuadas, con el único propósito de evadir sus obligaciones tributarias.

Para una toma de decisión en tal sentido es, necesario realizar un complejo análisis comparativo, tomando en cuenta todos y cada uno de los tributos vigentes en un país, en un momento determinado; el análisis comparativo de los ponentes incluye los siguientes gravámenes: a) los tributos provinciales y municipales, refiriéndose al sistema tributario argentino, Valeri y Aime demuestran que respecto a la contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicio de competencia municipal, con este nombre en la municipalidad de Córdoba, pero está prácticamente generalizado en

muchos municipios y al igual que respecto al impuesto sobre los ingresos brutos de naturaleza local, provincial o local en la Capital Federal, no existen diferencias en cuanto a tratamiento impositivo cualquiera sea el tipo societario adoptado SRL o SA o cualquier otro tipo de sociedad b) respecto al impuesto al valor agregado, a una conclusión idéntica arriba de los precitados autores, respecto al IVA de competencia nacional; en el mismo sentido se pronuncian Blanc, Kreimer y Ceijas respecto a la República Oriental del Uruguay; es decir, la forma o tipo societario no hace variar el tratamiento impositivo en materia del impuesto al valor agregado.

En cuanto al impuesto en los activos y patrimonios la única diferencia que advierten Valeri y Aime en la legislación argentina, es que en el caso de las sociedades anónimas no son computables como activos los saldos pendientes de integración por parte de los accionista, mientras que las SRL y demás sociedades personales la solución es contraria; en lo demás el tratamiento sería igual. En el impuesto al patrimonio vigente en la República Oriental del Uruguay, en cambio, según las mismas ponencias de los Dres. Creimer, Blanc y Ceijas, las sociedades anónimas son contribuyentes si las acciones son al portador y con una alícuota del 2% sobre la base imponible, pero si las acciones son nominativas el carácter de contribuyentes lo tiene el accionista con una alícuota del 2%, si se trata de personas jurídicas y del 0,7% al 3%, si se trata de personas físicas. Las SRL y demás sociedades no son sujetos pasivos de este impuesto, aunque sí lo son los socios por su participación con igual tratamiento que los accionistas de las sociedades anónimas. En cuanto al impuesto a las ganancias: en lo que respecta el impuesto a las ganancias en la República Argentina Valeri y Aime, advierten una notoria diferencia en el tratamiento otorgado a las sociedades anónimas con respecto a las SRL: en primer lugar, porque las SA son destinatarios legales y tributarios del impuesto, mientras no lo son las SRL y nosotros, agregamos, las demás sociedades personales, pues el tributo recae sobre los socios. Existe también un tratamiento diferencial en cuanto a las retenciones, el cómputo de los pagos a cuenta del impuesto a los activos, las utilidades según sean o no distribuidas, las disposiciones de fondo y los honorarios, si es sueldo de los directores y socios. En general consideran más ventajoso el tratamiento tributario otorgado a la SRL que a la SA. Según Blanc, Creimer y Ceijas en Uruguay el sujeto gravado con el impuesto a las ventas de la actividad industrial y comercial, es la empresa, considerándose como tal a toda unidad productiva que contiene capital y trabajo, para producir un resultado económico intermediando para ello en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno, excepto en el caso de las explotaciones agropecuarias cuyos beneficios están gravados por el impuesto a las ventas agropecuarias.

En la medida en que las sociedades obtengan rentas netas de fuente uruguaya, derivada del desarrollo de una actividad empresaria, tal como fue definida precedentemente estarán alcanzadas por el impuesto a las ventas de la actividad industrial y comercial independientemente del tipo de sociedad adoptado y con una alícuota igual del 30%. Ello no obsta a que en el caso de las sociedades anónimas, se distingan de un régimen general con un tratamiento especial para las personas jurídicas residentes en el exterior, según tengan o no sucursal o representación y un régimen específico para las SA usuarios de zonas francas y financieras de inversión.

Pasamos ahora, no a las sociedades, es decir a los tipos societarios sino en relación a los grupos de concentración, colaboración o coordinación societaria o empresaria; esto para el derecho tributario cuando se lo contempla tiene un tratamiento similar, de tal manera que los vamos a tratar en una forma global sin distinguir entre unas y otras por lo menos en nuestro país y en el aspecto doctrinal.

El primer tema a tratar es con respecto a la relación jurídico tributaria principal, como lo señaláramos en el punto primero. Fue el derecho tributario el que primeramente consideró a los grupos de concentración societaria, o de colaboración o coordinación empresaria como sujeto pasivo de los tributos, tomando las comunidades o conjuntos económicos y prescindiendo de la personalidad de la sociedades o empresas que lo integran. Esta observación referida al derecho español, es aplicado al derecho argentino pues antes que fueran introducidas estas figuras por la ley 22903 ya merecían un tratamiento especial por parte de la ley 11683 en su art. 15 e incluso en la ley que estableció el impuesto a los beneficios extraordinarios vigente hasta el año 1961. Más recientemente el art. 4to. de la ley del impuesto al valor agregado incluye como sujeto pasivo del impuesto a los agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, agrupaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos societarios, etc.

Como lo advierte Saccone, ello es consecuencia de la autonomía del derecho societario que posibilita que se considere como sujeto de derecho, a los fines de la atribución del hecho generador a entes que carecen de esta calidad, según este derecho privado. Respecto al impuesto a las ganancias en nuestro país, no se consideran las unidades o conjuntos económicos, sean grupos de concentración, colaboración o cooperación como sujeto pasivo de este tributo a título de contribuyente, sino que las ganancias son atribuidas a los componentes de los distintos grupos. Sobre el particular existe coincidencia entre el trabajo de Saccone, Blanc y Alaniz, aunque estos últimos se limitan a considerar las U.T.E. y a todos los grupos de coordinación o colaboración empresaria.

Debemos, sí, aclarar una cosa: el art. 14 de la Ley de Impuesto a las

Ganancias se refiere a los conjuntos económicos, a la explicación de teoría del orden, pero eso es si no se cumple con los requisitos exigidos en dicho artículo, porque si se cumplen, evidentemente que no entra a funcionar, no es sujeto pasivo el conjunto económico. En cuanto al sistema tributario uruguayo Blanc Kreimer y Ceijas, señalan que los grupos de interés económico no están alcanzados por el impuesto a la renta de la actividad industrial y comercial. En cambio, se considera como contribuyentes a los consorcios equivalente a nuestras U.T.E., a pesar de no conocerse personalidad jurídica por el derecho privado.

En cuanto al impuesto al valor agregado, conforme al artículo 4to de la ley del impuesto al valor agregado ya citado en el punto 321, se consideran como sujetos pasivos a estos grupos o agrupamientos societarios o empresarios. Existe coincidencia entre los ponentes en criticar esta disposición legal. Así, Saccone afirma que carece de precisión científica y técnica, mientras que Alanis entiende que si bien se cumplimenta con el recaudo formal, previsto en el art. 15 inc.c de la ley 11683, no se logra cumplimentar la exigencia sustancial prevista en dicha norma, por cuanto las U.T.E. no constituyen una unidad económica por carecer de patrimonio propio. Por su parte, Martínez Ferreyra y Picaso consideran que no siendo la U.T.E. sociedad de sujeto de derecho, no pueden ser sujetos pasivos del IVA, habiendo incurrido el legislador en un error conceptual.

En cuanto a los impuestos a los activos y al patrimonio la ley argentina 23760 en su artículo 2do. enumera los sujetos pasivos de este impuesto, sin incluir en forma expresa a los grupos de concentración empresaria, agrupamientos de colaboración o las U.T.E.. No obstante, en la última parte del art. citado expresa en el caso de las Uniones Transitorias de Empresas comprendidas en este inciso; se refiere al F, el responsable sustituto, será el representante que alude al artículo 179 de la ley de sociedades comerciales. Interpretando este último párrafo Saccone entiende que el legislador, reiterando una defectuosa técnica legislativa con ligereza y por vía indirecta, incluye como sujeto pasivo a las U.T.E.s, inclusión que considera incorrecta por carecer ella de patrimonio o activo. Si se deseara considerar como activo al fondo operativo debió indicarse que tratamiento se le dará al mismo, en la tributación de los participantes. Para Alaniz en cambio las U.T.E.s no son sujeto pasivo de este impuesto.

En Uruguay, los grupos de interés económico de los consorcios, no son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio según lo expresan Blanc, Creimer y Ceijas. Respecto a esta posición en cuanto al impuesto a los activos, yo creo no, si he interpretado bien lo que dice el Dr. Saccone, pero creo que advertí un buen tema para el debate.

En cuanto al impuesto sobre los ingresos brutos, varios estados provinciales han incorporados en su legislación a la U.T.E. como sujeto pasivo del impuesto sobre los ingresos brutos. Tal es el caso del código tributario de la provincia de Córdoba en su art. 147, correlacionado con el art. 27 inc. 4to. Esta inclusión es criticada por Saccone, referido no solamente al código de Córdoba, sino en general a la legislación provincial, desde que significa establecer hechos imponibles, prescindiéndose de la realidad económica, sobre todo en este impuesto, que por ser en cascada tiene efecto piramidal. Señala que el derecho tributario, en virtud de su autonomía, puede atribuir el hecho imponible a la U.T.E., prescindiendo de sus integrantes o atribuirselos a estos sin alcanzar aquel, pero no generar duplicidad de imposiciones.

Luego existe también dentro de los trabajos que se refieren al derecho tributario material aspectos que son comunes tanto a los tipos societarios como a los demás sujetos pasivos; en este caso estamos hablando de las distintas formas asociativas o grupos de interés económico o el fenómeno de colaboración U.T.E., etc. y este tema se refiere en común a ambos tipos societarios a los anticipos. Es un tema muy debatido en la doctrina tributaria referido a facultades del fisco para exigir el pago de anticipos impositivos. La polémica se plantea especialmente en relación a la interpretación al art. 28 de la ley 11683 que dió lugar a un abundante desarrollo doctrinario y jurisprudencial, en relación a su naturaleza, caracteres, caducidad de la facultad del fisco para exigirlo, actualización e intereses de los anticipos reindexados, etc. Realiza un prolijo análisis del texto legal citado y de las cuestiones mencionadas, considerando además de los antecedentes las bases del cálculo, el régimen de reducción y/o eximición, la utilización de saldos de declaración jurada, el régimen general y el especial el impuesto a las ganancias y el impuesto a los activos, la utilización de los créditos del impuesto a las ganancias en el impuesto a los activos. Realiza también una acertada crítica del art. 6to. de la resolución general 3306 el que entiende es violatorio del principio de legalidad, pues crea por vía de anticipo un verdadero impuesto en la iniciación de la actividad empresarial y a la ley 23760 al exigir a los contribuyentes del impuesto a los activos, que no lo son del impuesto a las ganancias el ingreso del 100 por 100 de los anticipos, sin admitir la situación prevista en el art. 10 de esta última disposición legal. Con esto concluimos los aspectos referidos al derecho tributario sustancial, pasamos al derecho tributario formal.

Ahora estos trabajos de derecho tributario formal, por razón de tiempo, lo vamos a obviar, porque los trabajos presentados del Cr. Fada y del Dr. Marchetti, están referidos a los aspectos formales, que son de obligatorio cumplimiento tanto para todos los sujetos pasivos de la obligación tributaria, sea una organización societaria o no lo sea, basta que sea sujeto pasivo de la

obligación tributaria para que deban cumplirse. Por lo tanto, pasaríamos a los temas referidos al derecho internacional tributario, donde se plantean algunas cuestiones que son de verdadero interés.

Entre los principales temas que integran el contenido del derecho internacional tributario en el sentido estricto, podemos mencionar los referidos a la doble imposición internacional, a la aplicación de la teoría del órgano y a los problemas tributarios de los procesos de integración económica regional. A esta última cuestión se refiere la ponencia de Susana Beatriz Ferro quien se fija como objetivo considerar a la problemática que plantea la vigencia del tratado de Asunción, que dió nacimiento al Mercosur. En orden a ello, parte de lo que a su criterio es una necesidad impostergable, como la reforma de la constitución nacional con el objeto de establecer certeza y claridad en la distribución de las potestades tributarias de nación, pcias. y municipios, procurando de esa manera en lo interno evitar tener que recurrir a las leyes inconstitucionales como la de coparticipación federal y en lo regional al establecimiento de un sistema fiscal similar y coordinado entre los estados contratantes.

En relación con el Mercosur, es especial la necesidad dearmonizar, no igualar, las polfticas fiscales en todos los niveles para otorgar certeza, racionalidad y transparencia a los sistemas tributarios globales, desarme arancelario mutuo, arancel externo común, promoción industrial y tratado sobre imposición internacional. Sobre esta exposición ya la ponente será más amplia sobre el particular, y pasamos a las cuestiones bastante debatidas sobre el Derecho Penal Tributario. El sistema tributario argentino se caracteriza por su complejidad, en primer lugar, porque existen tres ordenamientos tributarios distintos: el nacional, el provincial y el municipal y en segundo lugar, por la diversidad de infracciones y sanciones que existen en cada uno de ellos. Si tomamos como objeto de conocimiento el sistema penal tributario de la Nación, podemos determinar la coexistencia de un régimen general previsto en la Ley 23771 con diversos regímenes especiales contemplados en la leyes 11683, 17250, la ley de impuestos internos, la ley de impuestos de sellos y en el código aduanero. Las ponencias presentadas se limitan exclusivamente a las infracciones y sanciones contenidas en la Ley 11683 y 23771 que pasaremos a tratar en el mismo orden.

Infracciones y sanciones de la Ley 11683: sobre este cuerpo legal Héctor Villegas Ninci realiza un prolijo análisis del sistema de infracciones y sanciones que contiene la Ley 11683 y que se encuentra así conformada A) Incumplimiento a las obligaciones tributarias formales; incumplimiento masivo de las obligación tributaria sustancial y defraudación fiscal. Particulariza, luego, el examen en las infracciones formales de los incisos de los artículos 44 de la misma ley, que en determinado supuesto puede dar lugar a la aplicación de

clausura de tres a diez días de los establecimientos comerciales, industriales o de servicio. Completa su trabajo con dos prácticos ilustrativos y cuadros sinópticos referidos al procedimiento penal tributario previsto en la Ley 11683, como previos a la aplicación de multas o clausuras. Infracciones y sanciones de la Ley 23771: en relación a esta ley los trabajos presentados se refieren a las siguientes figuras o cuestiones: Defraudación previsional, el Dr. Daniel P. Carreras, considera que la Ley 23771 en esta materia reconoce dos formas de defraudación penal que exigen daño patrimonial efectivo A) La evasión o estafa previsional del Art. 3º y B) El incumplimiento del agente de retención previsional del Art. 8º Afirma que en ambos supuestos cuando se trate de personas colectivas privadas, la pena recae sobre las personas físicas mencionadas en el Art. 12, debiendo intervenir la primera en la determinación de la deuda previsional a los fines de la extinción de la acción penal o la excarcelación de los artículos 3º, 14 y 17 de la ley citada.

Considera, además, que son inconstitucionales los artículos 8º, 14 y 17 de la Ley 23771. En el primer caso art. 8º, última parte, en cuanto contiene la presunción probatoria y los demás artículos en cuanto subordina a una pretensión o perjuicio patrimonial la extinción de la acción o la excarcelación y eximición de la prisión. Espero haber interpretado lo más fielmente posible la posición de cada uno de los autores. Quisiera que se desarrollaran sus ponencias, si así no lo fuera lo expresen en forma explícita, porque trataremos de corregir el error que se pueda haber cometido.

"Derecho Tributario material"

Presidente (Dr. Creimer):

Muchas gracias Dr. Bocchiardo por su realmente completa y abarcativa exposición. Se agruparán las ponencias de la siguiente forma: 1ro. las cuestiones de derecho material, luego las cuestiones de derecho tributario formal, luego las cuestiones de derecho tributario internacional y quedaría para la tarde la parte penal. Entonces, empezáramos con la parte de las cuestiones de derecho material, y le correspondería a los Dres. Barrios y Santamaría.

"Sobre las incidencias del Derecho Tributario en la ley de sociedades comerciales"

Dr. Santamaría:

Mi exposición va a ser muy breve, en razón de que los Dres. Saccone y

Bocchiardo han sido más que claros al resumirnos los distintos trabajos. Lo que me gustaría agregar, es que mi ponencia ha buscado un objetivo, de ese objetivo saqué una conclusión, basada principalmente en mi corta experiencia en la Dirección General de Impositiva. Yo soy abogado en la Dirección de Sección Jurídica de DGI, he observado de acuerdo a las distintas secciones en que he trabajado, sobre todo en los dictámenes sobre determinación de oficio, la existencia de ciertas realidades como decía el Dr. Saccone, de ciertos sujetos de derecho determinado por la Ley de Sociedades.

Estas formas jurídicas del Derecho Privado, que impositivamente, se les da un tratamiento distinto a que si fueran en sí sujetos de derecho. Voy a poner un ejemplo, en el caso del impuesto a las ganancias de una SRL, que no tributa a la sociedad sino que tributa en cabeza de los socios. Pero creo que el aspecto medular más importante de Derecho Tributario es el hecho imponible en cuanto a indiciar la capacidad contributiva de la gente. Visto el hecho imponible como hecho generador de la obligación tributaria en la medida que indica o exterioriza una manifestación de riqueza. Es por esta razón que el derecho tributario tiene en sus principios conceptos autónomos, distintos del derecho comercial, por esta razón hay que distinguir y dividir el derecho tributario, el derecho comercial o las otras ramas del derecho privado como dije anteriormente por su propia autonomía. De las observaciones que he hecho, a través de mi corto estudio es lo siguiente, que existen algunos tipos societarios que están preordenadas a la concentración por un lado, y otras formas jurídicas, otras formas asociativas: la concentración del IVA por cuestiones o hechos accidentales y en tercer lugar tipos societarios en forma jurídica compuesta por testaferrós, es decir que el contribuyente o el empresario con el objeto de limitar su responsabilidad y de acogerse a beneficios impositivos, emigra hacia aquellos tipos societarios que son más acordes a sus necesidades.

Con respecto a la sociedad unipersonal, no vamos a entrar en un problema semántico de discusión de si corresponde o no denominar la sociedad, existe esta realidad de la sociedad unipersonal como dije anteriormente, porque el contribuyente emigra a este tipo societario para acogerse a este beneficio impositivo. En conclusión, el objetivo de la ponencia es el siguiente: que tiene que haber una coordinación entre los estudios de la normativa jurídica en sí y los estudios de la normativa impositiva, el derecho tributario. ¿Por qué? Porque por una cuestión de política legislativa, el legislador al regular o sancionar en forma expresa, como estuvo en el proyecto de unificación, las sociedades unipersonales, tiene que tener en cuenta el aspecto impositivo, porque de nada servirá que lo regulemos normativamente por un lado declarando su existencia, cuando por otro lado no le demos un tratamiento impositivo acorde.

Presidente (Dr. Creimer):

Gracias, Dr. Trataríamos ahora la ponencia de la Dra. Aimé.

"Sobre constitución de S.A. y S.R.L."

Cra. Aimé:

La nuestra más que ponencia es un trabajo de análisis comparativo respecto a qué tipo societario elegir; sobre todo cuando hay que decidir por consultas que realizan nuestros clientes. Sobre todo la consulta la hacen al asesor legal, entonces pueden ser ellos los interesados en conocer que debemos tener en cuenta en los distintos aspectos, para optar por uno u otro. Hemos trabajado con la S.A. y en el caso a las sociedades de personas con las S.R.L. porque no es ajeno el elemento personal en las S.R.L. Sabemos que a su vez limitan su responsabilidad al capital a aportar, con lo que se estarían acercando a las sociedades por acciones. Se las tipifica como sociedades por cuotas y por lo general es el tipo esencial o el pilar fundamental en la pequeña y mediana empresa. Respecto a los distintos aspectos que podemos tener presentes, recordemos que con respecto al tema de derogación de nominatividad accionaria, desde el punto de vista fiscal, hace que quizás se pueda optar por el tipo de sociedad anónima dado a su anonimato fiscal por sobre todo en sociedades abiertas.

Con respecto a los demás puntos de vista debemos tener en cuenta varios de ellos, como puede ser los gastos de constitución, gastos de mantenimiento, desde el punto de vista previsional, remuneraciones, tributarios y hasta la fecha del cierre del ejercicio comercial, pueden incidir, ya que aquí no solamente tenemos que analizarlo desde el punto de vista societario, sino también desde el punto de vista de quiénes lo integran, como directores o gerentes socios o no de la sociedad. Por su tratamiento, lo más importante es el tipo de actividad.

La Ley 21526 Ley de Entidades Financieras o en el caso de la entidad aseguradora, la Ley 20091, exigen el tipo de sociedad anónima o por determinado objeto o por realización de determinadas actividades. Sabemos que, las sociedades anónimas pueden hacer actividades de capitalización, seguro, y oferta pública, para aumentos de capital. En esos casos se necesita ese tipo societario el resto tendríamos que hacer una consideración más específica para optar por uno u otro. Por ejemplo, cuando hablamos de gastos de constitución, sabemos que tanto en la constitución como el mantenimiento, es quizás más conveniente la elección de un tipo societario como la S.R.L.. Tenemos que tener cuidado con los gastos de mantenimiento, en los gastos de sindicaturas, sabemos que las S.A. cuando superan el monto del capital previsto en el art. 299 Ley 19550 y siempre y cuando no se haya previsto estatutariamente prescin-

obligatorias si superan ese límite.

En cuanto a su carácter como empleadora sabemos que esas obligaciones las tienen uno u otro tipo societario y puede variar en cuanto al tema remuneraciones para quiénes están a cargo de las mismas. Sabemos que el caso de los directores pueden percibir honorarios que son los fijados como lo determina la ley: 25% de las utilidades impositivas o 5% si no se distribuyen dividendos o una escala impositivamente que publica la dirección. Lo que sí debemos recordar que en estos casos tienen retención de impuestos a las ganancias. Quiero hacer la diferencia entre uno y otro de los integrantes, retenciones que quizás se pueden suplir si hacemos anticipos durante todo el ejercicio y al final del mismo cuando la asamblea los aprueba si conocemos el porcentaje que incide, quizás se puede fijarlo allí, para no solicitarle al director que deposite lo que ya ha retirado. Qué pasa aquí en el caso de los socios gerentes? Como ellos no tienen una remuneración, sino que directamente lo que van a sus cuentas particulares no tienen límites establecidos.

En el caso de un gerente no socio, tenemos que prever que estamos ante un caso de remuneración y como tal, lo único que puede llegar a incidir, y esto lo equipara con el resto de los directores de las S.A., son las retenciones que pueden sufrir por su trabajo personal de la 2651. Como ya está dicho respecto a los aspectos municipales, sobre todo la actividad comercial y de servicios, no habría problemas.

En el orden provincial el Código Tributario determina una sanción objetiva para todos aquellos honorarios de directores y miembros del consejo. Entendemos que allí estarían exentos, con respecto al tema de las S.A. porque no nos habla de gerentes que son los que estarían a cargo de sociedades de personas. En este caso suponemos que no estarían exentos. No obstante, si nos referimos al orden municipal, el Código Tributario Municipal no nos habla de sanciones de ninguno de ellos. Al contrario, el Art. 167 del Código Tributario nos dice que está gravado como hecho imponible toda aquella actividad que se ejerza en forma habitual a título oneroso y el ejercicio de cualquier actividad, con lo que podemos suponer que estaría gravado. Voy a hacer una mención con respecto a los activos, quería aclarar, que sería como activo no computable en el caso de los saldos pendientes integración de los accionistas en las sociedades por acciones y en el caso de las sociedades de personas estaría directamente en tratamiento a través de las cuentas particulares de los socios. Otra cosa que quisiera aclarar es con respecto a la unificación de tasas. Es importante tener en cuenta que la tasa al ser incrementada por la Ley 24073, desaparece un poco como incentivo, ya que se nos eleva a la tasa máxima que tienen las personas que tributan por las sociedades de personas al 30%, anteriormente era el 20%.

Hay algo que quiero diferenciar aquí: sabemos que podemos tomar a

Hay algo que quiero diferenciar aquí: sabemos que podemos tomar a cuenta el impuesto a las ganancias a cuenta de impuesto a los activos hasta el 30% de la ganancia. Ahora que pasa, por ejemplo, con el caso de las S.R.L. que tienen socios que son beneficiarios del exterior o sea socios del exterior? En ese caso es el único punto donde podemos decir que hubo un olvido del legislador que dejó la tasa al 36%. Quiere decir entonces que hay una distinción en el tratamiento entre los socios del país y socios del exterior, ya que la sociedad puede tomarse hasta el 30% de las utilidades frente a despidos, pero a su vez cuando esta girando a un socio del exterior le hace una retención que corresponde al 36 %. Respecto a la fecha de cierre del ejercicio en las S.A. conviene el cierre en agosto ya que la asamblea que decide la asignación de los honorarios se puede realizar en enero y por lo tanto esos honorarios, que lo deduce la sociedad, puede el director recién darlos a conocer en su declaración jurada en el año o período fiscal siguiente. Estamos ante 17 meses de una asamblea o de 21 meses de un cierre nuevo de ejercicio a declarar por el director. En el caso de las S.R.L. puede suceder lo mismo con un cierre de ejercicio en Enero, donde los socios declaran en tercera categoría, por lo tanto con ese cierre de ejercicio recién declararían esas utilidades a distribuir. Los partícipes serían los socios en la declaración jurada correspondiente de ese período, por el cual hizo cierre de ejercicio la sociedad pero es el siguiente.

Sabemos que se han eliminado las retenciones a los dividendos que se distribuyen en las sociedades anónimas y tributan directamente una alícuota sobre las utilidades. Como conclusión: salvo en algunos tipos de actividad donde tenemos que optar directamente la S.A. como que lo mencioné al comienzo y además por ser menos compleja su administración en todo su aspecto por sobre todo el fiscal es conveniente la S.R.L. excepto, hacer una estimación de las rentas presuntas que podemos tener y si estas utilidades pueden ser bajas y a su vez tener un número de directores bastante elevado donde podemos tener de donde deducir, podemos llegar a optar por la S.A.. Pero a pesar de todo esto, recordemos que siempre fueron las S.R.L. por sobre todo el pilar fundamental de las pequeñas y medianas empresas. Para grandes empresas hay que hablar de las sociedades anónimas siempre previendo por supuesto, su mayor complejidad.

"Sobre las incidencias tributarias en el derecho societario uruguayo"

Presidente (Dr. Creimer):

De acuerdo al orden de secretaría nos correspondería aquí hacer nuestra presunta ponencia, digo presunta porque en realidad no es una ponencia sino que es una reseña. Decía Chejov cuando los literatos jóvenes se le acercaban

para pedirle consejo: si quiere ser un clásico escriba sobre su aldea. Sin ánimo de ser clásicos venimos a contar un poco como es la situación societaria y la incidencia tributaria en la organización de los negocios en nuestra República Oriental del Uruguay.

En estas épocas, en que los negocios se vuelven cada vez más internacionales, donde las barreras nacionales pierden sentido, ya sea por el propio dinamismo del comercio, ya sea por las uniones políticas que se están beneficiando por una impresión de las circunstancias de los cuales un excelente ejemplo el tratado del Mercosur que ya está en vigencia aún cuando todavía no se está aplicando. La idea entonces fue de hacer una especie de resumen de todas las posibilidades que habría en el marco negocial en Uruguay y luego hacer un análisis de cómo hicieron normas tributarias dependiendo de la forma como se realizan los negocios. Por supuesto que la primera posibilidad está en que la propia persona física realice actividad comercial o industrial, esta es una hipótesis posible aunque no usual en la vida comercial sobre todo si esta tiene cierta envergadura. Pasando ahora a los que podrían ser las formas societarias, podríamos distinguir por un lado las formas societarias personales donde se compromete la responsabilidad de los socios en forma subsidiaria, limitada y solidaria por las obligaciones sociales. Tipos sociales que tampoco son usados en la práctica para el negocio de cierto porte o de cierta envergadura y en la práctica los tipos sociales que se dan es como recién se señalaba para la pequeña y mediana empresa la S.R.L. y para la gran empresa la S.A.. Luego veremos también alguna referencia al tema de los agrupamientos empresarios, no son precisamente agrupamientos societarios sino que son agrupamientos empresarios, porque existe la posibilidad de agrupar sociedades y personas, con lo cual la expresión agrupamientos societarios no es totalmente abarcativa.

Entonces, aparte de la persona física podríamos pensar en la posibilidad de una sociedad extranjera que realice negocios en el Uruguay están explicadas aquí y yo me voy a remitir a los que está escrito, hay tres hipótesis de actuación de la sociedad extranjera en el Uruguay si viene a organizar un acto aislado, si viene a realizar su objeto social o si viene a instalar su domicilio principal, aunque se haya constituido en el extranjero, viene a establecer su domicilio principal. En la parte societaria propiamente dicha la S.R.L. y la S.A. que tiene diversos tipos muy similares a las sociedades argentinas, porque ustedes deben saber que la Ley 16060 de los fines del año 89 y que entró en vigencia en el año 90 en Uruguay, está inspirada básicamente en la Ley 19550 argentina, aunque también reconoce algunas otras fuentes un poco más modernas.

Hay algunos otros tipos sociales dentro de las sociedades anónimas que son distintos, como son las sociedades agropecuarias o las sociedades que

realizan radiodifusión, televisión, aeronavegación o las sociedades que realicen actividades de intermediación financieras que si bien son sociedades anónimas, iguales a las otras, tienen algunas particularidades en su estructuración y es muy importante en un foro de tributaristas hablar de las S.A. cuyo objeto es la explotación de la zona franca y las S.A. de inversión que tienen un tratamiento tributario muy especial. También recientemente y en forma un poco dramática por los acontecimientos pasados hace unos pocos días, tenemos nuevamente sobre el tapete el problema de las S.A. de economía mixta. Digo en forma dramática porque estamos por resolver si nuestra empresa telefónica que es ANTEL se va a privatizar o no, en definitiva esto depende de un referéndum que vamos a tener dentro de pocas semanas. Otras posibilidades societarias, que simplemente las mencionamos por un problema de orden es la de la sociedad accidental o en participación, que ahora que tenemos agrupamientos societarios o empresariales creo que no se van a usar mucho y la situación de las sociedades atípicas e irregulares.

En cuanto a las sociedades atípicas en Uruguay es distinto al tratamiento que tiene en la Argentina, porque la sociedad atípica no es nula, como lo es en la Argentina, sino que es perfectamente lícita, se puede operar con una sociedad atípica pero se va a regir por las normas de una sociedad irregular. También tenemos previsto acá algunas anotaciones sobre las cooperativas, siempre que consideremos que las cooperativas son sociedades y la posibilidad de su actuación internacional, sobre todo sobre la base de federaciones de cooperativas o cooperativas de segundo grado, que suelen tener un tratamiento impositivo muy benévolo. En cuanto a los agrupamientos empresariales no creo que deba insistir demasiado porque fue recogido por el Dr. Bocchiardo y a ello me voy a remitir sobre todo, porque me están indicando que se está acercando el tiempo de que yo disponga. En cuanto a los impuestos, el principal impuesto es el impuesto del IVA que tiene una alícuota del 22% y un impuestos a la renta que grava las rentas netas de fuentes uruguayas derivadas de actividades industriales, comerciales y similares de cualquier naturaleza realizadas por empresas como ya se señaló y bueno cuando se trata de rentas de actividades agropecuarias en impuestos es distinta, la alícuota es un 30%. El impuesto al patrimonio es un impuesto que grava el patrimonio neto ajustado fiscalmente para las personas físicas, los núcleos familiares, las asociaciones indivisas, las personas jurídicas constituidas en el país por parte de su capital accionario al portador y de las personas jurídicas constituidas en el extranjero. El patrimonio gravado es el localizado en el Uruguay sin importar la nacionalidad de su titular ni el lugar donde encuentre domiciliado.

Tengo que señalarles que esto del patrimonio fiscalmente ajustado está cada día siendo más desvirtuado, por lo cual la doctrina tributarista prevista

en el Uruguay está considerando que el impuesto al patrimonio, cada día más es un impuesto a los activos y no tanto al impuesto al patrimonio fiscalmente ajustado, las alícuotas son distintas dependiendo de quien es el sujeto pasivo del impuesto y me remito a lo ya hecho en el trabajo. En la ponencia hay estudio de los impuestos, los tributos a los cuales están sometidas cada una de las sociedades pero no tengo tiempo para desarrollarlo. Por supuesto, la S.A. paga impuesto a la renta, paga impuesto al patrimonio y tiene algunas particularidades en cada uno de los casos. Las sociedades usuarias de zonas francas, no pagan impuestos, están exoneradas de impuestos, porque precisamente operan en zonas francas y las S.A. financieras de inversión son las que tienen radicados sus activos fundamentalmente fuera del país y por ello tampoco pagan tributos salvo un pequeño impuesto del 03% sobre su capital más reservas. Cuando la persona jurídica del exterior actúa en el país tiene que pagar impuestos cuando generan rentas o tienen patrimonio ya en el país me remito a lo ya dicho. En cuanto a las S.R.L. y pasó muy rápidamente a explicarles esto, pagan rentas como todas las sociedades y no pagan patrimonio porque es considerada una sociedad personal, y por lo tanto pagan los socios con el patrimonio de la sociedad. Estamos también considerando la situación de las sociedades irregulares que pagan igual que S.R.L., no vamos a hacer mención del tema de las cooperativas y en cuanto a los agrupamientos empresarios, ya lo dijo el Dr. Bocchiardo que en un caso si pagan y en el otro caso no.

Ustedes, se lo digo como comercialistas, no tienen que preocuparse sobre sí la unidad que realiza el negocio es o no es persona jurídica, es o no es sociedad, porque nosotros mismos los comercialistas discutimos sobre si los agrupamiento son sociedades o no son sociedades, mucho menos aquí que lo que debe importar es la realidad y no el rótulo que le damos nosotros tiene que preocuparse de esto que nos tortura y hemos tenido el día de ayer un grave enfrentamiento entre la doctrina argentina y la doctrina española para saber si estos agrupamientos empresarios son sociedades en sentido lato, o si no son sociedades. Sobre esto podríamos hablar pero no es el tema que a ustedes les interesa en este momento.

Quiero cerrar este relato diciéndole que es muy importante en mi país, por si ustedes van a asesorar a gente que vaya a poner negocios allí, los impuestos, los tributos que gravan las remuneraciones personales; este es un foco importante que el empresario debe tener en cuenta. Hay un impuesto a las atribuciones personales y hay también que tener en cuenta las atribuciones para la seguridad social, los aportes jubilatorios, que son muy importantes y los aportes para los seguros de enfermedad que también tienen una relevancia muy grande en el momento en que se piensa en cuál es la forma societaria o como serán los negocios en mi país.

Presidente (Dr. Creimer):

Entonces ahora le tocaría al Dr. Saccone. Dr. lo oímos nuevamente.

"Sobre los contratos de colaboración y el ingreso bruto"

Dr. Saccone:

El punto que me preocupa de acuerdo a la legislación local o provincial es el tema de los contratos de colaboración empresaria y el ingreso bruto. El tema de los ingresos brutos puede provocar, de acuerdo a las últimas modificaciones legislativas en el caso de la Pcia. de Santa Fe, una doble imposición. Si nosotros consideramos desde el punto de vista fiscal.

La Unión Transitoria de Empresas es sujeto pasivo fiscal en estos momentos en Santa Fe, el criterio grava a la Unión Transitoria de Empresas y al mismo tiempo, digamos en esta forma contractual cada una de las entidades que la integran quedarían gravadas en el mismo sentido en este aspecto. Me parece importante que el Congreso, dé una definición en este sentido: es decir, que en el caso concreto para la legislación provincial argentina el impuesto para los ingresos brutos no debe gravar a la Unión Transitoria de Empresas como sujeto distinto o como generación de un nuevo hecho imponible y creo que el tema del planteo es absolutamente serio. Estoy totalmente convencido de que por la administración que hace el gestor de la Unión Transitoria de Empresas no se está provocando un nuevo hecho imponible bajo ningún aspecto que nosotros consideramos como hecho generador.

Con respecto al tema de los activos yo diría que no da para discusión. Me da la impresión de que no esta clara la disposición legal, de todas maneras considero que las Uniones Transitorias no tienen que pagar impuestos sobre su activo, sino que el aporte correspondería a cada uno de los integrantes y que en ese sentido me asombra con la ligereza con que se han manejado algunos legisladores. En este aspecto también pienso que puede ser conclusión del Congreso la necesidad de que se acompace la legislación societaria con la legislación impositiva. Si nosotros vemos que la legislación societaria, antes de la aparición de los contratos de colaboración empresaria, no tenía esta figura, la legislación tributaria es anterior en el tiempo, es decir, nosotros teníamos una legislación tributaria que no tenía prevista por lo menos con la empresa, el tema de patrimonio de aceptación; sino concretamente como disposiciones incorporadas, como derecho vigente, en los contratos de colaboración empresaria, son posteriores a la legislación fiscal. De esa manera durante un período de tiempo largo tuvimos, por los menos desde el punto de vista profesional, la gran inquietud de cual sería el tratamiento, de que si bien

el derecho fiscal podía incorporarlos no los había incorporado y faltaba el nexo de que la ley fiscal dijera que aquellas entidades que no son sujeto de derecho para el derecho privado sí lo son para el derecho fiscal. Se necesita ese nexo, con las modificaciones que se han citado acá el Art. 4º de la ley impositiva y en algunos códigos fiscales aparece una enunciación.

¿Cuál es el tratamiento fiscal? Las U.T.E. en este momento se inscriben en la Dirección de Impositiva; tienen número. Con respecto a los créditos fiscales: compran las U.T.E.s o no compran; tienen dominio o no tienen dominio y si el IVA está gravando la transferencia a título oneroso de cosas muebles del país y estas entidades no lo compran. Esto necesitaría un capítulo en la ley fiscal de regulación tributaria de las U.T.E., es decir, desde el punto de vista legal seguir determinadas pautas. La U.T.E. será, por ejemplo, responsable de IVA en aquellos bienes de donde no adquiere dominio y ese crédito fiscal por sus adquisiciones, ser prorrateado por los integrantes, por ejemplo. Es decir, algún tipo de legislación concreta porque sino en la práctica hoy de tipo profesional, nos encontramos con grandes dudas y el tema, como ocurre siempre en materia impositiva es cuando llegue una inspección de la Dirección Impositiva y no se comparta aquel criterio que siguió el contribuyente.

Me parece importante que el Congreso se expida sobre estos dos aspectos: el ingreso bruto y los tributos locales en donde mi opinión personal es de que no estarían sujetos por el impuesto los contratos de colaboración empresaria y segundo regulación jurídico-propietaria en el caso de los impuestos nacionales.

Presidente (Dr. Creimier):

Pasamos ahora a la ponencia de los Dres. Alanís y Rubinstein.

Dr. Rubinstein:

Gracias, Dr. En esta ponencia hemos querido efectuar algunas formulaciones sobre aspectos impositivos de las U.T.E. con relación a los principales tributos nacionales. Por razones de extensión vamos a hacer una breve reseña de la parte general donde hemos procurado dar un concepto de U.T.E. para avocarnos en estos minutos al estudio estrictamente de los aspectos fiscales.

Dijimos que las U.T.E. son las uniones de dos o más sujetos de derecho, que van a acordar en forma instrumental el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministros concretos, va a ser un plazo determinado con una finalidad de lucro en la operatoria y cada uno de los miembros de esta unión va a conservar su individualidad tanto económica como jurídica. Los elementos que se desprenden son la pluralidad de sujetos de derecho, un objeto determinado, la transitoriedad del plazo, la finalidad de lucro en la operatoria

de esta unión y en especial debemos remarcar la carencia de personalidad jurídica, que surge en forma expresa de la legislación aplicable Art. 377 y siguientes. Que, en la ley de sociedades, no están contempladas estas uniones, donde dice que las U.T.E. no constituyen sociedades ni son sujetos de derecho, se trata de una figura contractual no societaria y por último el acuerdo de los miembros debe materializarse en un instrumento público o privado que debe ser inscrito en el registro público de comercio. De las estipulaciones previstas en el 378 en el momento de abocarnos al estudio de los tributos en particular, vamos a referirnos exclusivamente al fondo común operativo, porque en nuestra ponencia resulta necesario esclarecer este instituto para una adecuada comprensión de nuestras apreciaciones finales. Vamos a decir que las U.T.E. en primer lugar no cuentan con incentivos fiscales que fomenten la utilización de esta figura contractual y a pesar de que este fue el objetivo que se puso de manifiesto en la exposición de motivos de la ley 22903. La legislación tributaria actual no brinda a las U.T.E. incentivos fiscales que fomenten su formación. Por otra parte, no existe un tratamiento impositivo uniforme en la legislación tributaria con relación a las Uniones Transitorias de Empresas. Esto surge de observar los principales tributos nacionales a los que ceñimos en nuestro trabajo por razones de extensión y observar que en algunos casos se omite la inclusión de esta figura y en otros se la considera como en el caso del IVA sujeto pasivo del gravamen. Nosotros quisimos llegar a diferenciar lo que es forma de lo que es derecho sustantivo o de fondo y para eso recurrimos a la norma del Art. 15 de la Ley 11683 de procedimiento fiscal. De esta norma se extraen tres categorías diferentes de sujetos pasivos: personas físicas, personas jurídicas y la tercera, unidades económicas, para la atribución del hecho imponible. Esto es en lo cual nos vamos a detener un segundo para ver qué entendemos por unidad económica. Entendemos por unidad económica, la posesión de un patrimonio propio. A esta conclusión tan simple nos llevó bastante arribar.

Comparte esta postura, hablando de patrimonio propio y añadiendo la autonomía funcional, por ejemplo, el Dr. Carlos Von Rush. Por su parte el Dr. Villegas, en su Curso de Finanzas habla también de autonomía patrimonial. Es decir: hay coincidencia, en general, entre variados autores en lo que se entiende por unidad económica que es a lo que hace referencia la ley de procedimiento fiscal en este punto. Entendemos por tanto que las U.T.E. por carecer de patrimonio propio, no constituyen una unidad económica. Por eso, teníamos que referirnos al fondo común operativo: ¿Es o no un patrimonio? Las U.T.E. no revisten la calidad de sujeto del derecho, no pueden ser titular de bienes por ende carecen de patrimonio. Los aportes de los miembros al fondo común operativo son la aportación de activos afectados al objeto previsto contractualmente o como dice Zaldívar, es un mecanismo que consiste en la

utilización de activos de los participantes para actividades comunes de la unión. Entonces, si no entendemos que el fondo común operativo constituya un patrimonio no podemos considerar a las UTE como unidad económica desde el punto de vista sustantivo.

Analizando cada tributo en particular, decimos que en el Impuesto a las Ganancias no existe una norma expresa que les dé un tratamiento específico y de la normativa vigente se deduce que las U.T.E. no son sujetos pasivos de este gravamen. Los miembros integrantes de estas uniones van a ser sujetos pasivos en forma individual y en proporción a las ganancias que obtengan de acuerdo a la participación que tengan en esta operativa. En el impuesto a los activos y conforme a la normativa vigente tampoco entendemos nosotros que las uniones transitorias de empresas son sujetos pasivos de este tributo, lo serán también sus miembros en forma individual y sus participaciones deberán valuar teniendo en cuenta la parte indivisa dice la ley y que cada integrante posea en los activos de la unión. Aquí debo hacer dos salvedades: creo que lo interesante de estas ponencias y después de la brillante ponencia del Dr. Saccone que hemos leído acabadamente, sobre todo en este punto, entendemos que la discordancia no es esta si no producto de una defectuosa técnica legislativa en la redacción de la norma y lo importante creo es que las distintas ponencias sobre el tema, arriban a una conclusión similar en el contenido que es entender que las U.T.E. no han de ser consideradas como sujetos pasivos de estos tributos, creo que eso es lo sustancial. Con relación al IVA, finalmente debemos hacer una breve referencia cronológica a cuatro hitos, que a nosotros nos parecieron importantes para esclarecer este tema.

En primer lugar las Décimas Jornadas Tributarias que tuvieron lugar en Mar del Plata en 1980 organizadas por el Colegio de Graduados de Cs. Económicas donde se hace una diferenciación entre agrupamientos de naturaleza societaria y aquellos de carácter puramente contractual. Se aconseja tomar a los primeros como sujetos pasivos del gravamen en tanto en el caso de los segundos se recomienda que el gravamen recaiga sobre los partícipes.

En segundo lugar la Ley 22903 que incorpora a la ley de sociedades comerciales esta figura de las U.T.E., junto con las agrupaciones de colaboración y donde se da el carácter de figura contractual no societaria. En tercer lugar, tenemos la controvertida circular de la ley impositiva 1183, de agosto de 1988, en la cual se aclara que las uniones, resultan por sí mismos sujetos pasivos del gravamen, advirtiéndose en este aspecto que las sociedades y/o empresarios miembros de las uniones son terceros respecto a ellas.

Esto va a generar una serie de reclamos por parte de los contribuyentes, que fueron sustanciados ante la Subsecretaría de Finanzas Públicas que en mayo del 90 se va a expedir rechazando los planteos formulados por los

contribuyentes, sobre la base de lo que la Subsecretaría de Finanzas Públicas, dijo era una interpretación armónica del Art. 15. Inc. c y del Art. 1 y 4 de la ley del IVA. Por último tenemos la ley del 23765, con vigencia desde febrero del año 90, que va a proceder a la generalización del impuesto e incorporar en el segundo párrafo del Art. 4to. a las U.T.E.. La introducción expresa de esta figura contractual en el segundo párrafo del Art. 4to., va a cumplimentar entonces la exigencia formal o sea la previsión legislativa expresa de Art. 15 Inc. c, cuando dice cuando las leyes consideren a estas unidades económicas como hechos imponibles. No se llega a cumplimentar la exigencia sustancial que prevé la norma, por cuanto entendemos que las U.T.E. no son unidades económicas por la carencia de patrimonio propio. El rótulo, para seguir las expresiones del Presidente, que le asigna la ley no puede ir contra la realidad, que es que, atento a no constituir unidades económicas, no pueden ser consideradas como tales por más que la ley expresamente lo establezca. Estas serían nuestras conclusiones respecto del trabajo que hicimos la Dra. Alaniz y yo.

Presidente (Dr. Creimer):

Bien, gracias, Dr. Pasamos ahora al tema de la ponencia del Dr. Yedro.

"Sobre la potestad de la D.G.I. en el régimen de anticipo"

Dr. Yedro:

Los aspectos que hacen a mi ponencia son ajenos al análisis de las U.T.E. y va a la práctica profesional cotidiana, con motivo de los usos y abusos que hace la Dirección General Impositiva del régimen de anticipo, en la Ley 11683 en el Art. 28.

En virtud del escaso tiempo que esta dispuesto para las disertaciones, para mí es un serio compromiso en razón de que hay 45 años de jurisprudencia controvertida y doctrina también opuesta, respecto al instituto del pago y en particular al régimen de anticipo en la Ley 11683 de procedimiento tributario en el orden nacional.

Con motivo de la vigencia de la Ley 23760 que crea el Impuesto a los Activos, de naturaleza constitucional bastante cuestionada en razón de que grava una expresión de riqueza que no es tal porque hace una presunción equivocada, no se olviden de que grava solamente los activos y si el pasivo tiende a igualar el activo el tributo medido en términos porcentuales sobre el patrimonio neto puede tender el infinito. Imaginemos en una empresa concursada o en quiebra si su pasivo es significativo de tal suerte que iguale o supere el activo, la incidencia que tiene este tributo sobre el patrimonio neto es de una

alcuota que indefectiblemente tiende al infinito. De allí que se estaría violando flagrantemente el principio constitucional de propiedad y por ende, este tributo debe ser necesariamente derogado, como ya ocurrió con aquel tributo a los activos financieros, que estaba doblemente percutido.

Ya hubo una experiencia en la legislación argentina que se derogó por inconstitucional, una ley de creación de un tributo. Sin duda que la doctrina está pidiendo la derogación de esta ley si el parlamento, en virtud de la actividad lúcida que esta desarrollando en materia tributaria en los últimos años, no se ha percatado de este problema, ser la justicia quién en última instancia tendrá que poner una valla a este respecto. En materia de anticipos, también se ha cometido una flagrante arbitrariedad al regular los anticipos del impuesto a los activos para aquellas empresas que inician actividades.

Esta resolución obliga al ingreso de sumas de dinero por encima de su obligación fiscal de satisfacer su débito tributario que demanda la ley. Supongamos que inicie un ejercicio comercial de 12 meses, del año calendario, si un contribuyente inicia su actividad en el mes de diciembre, esa resolución le obliga a ingresar anticipos en enero, febrero, marzo y abril; o sea 4 anticipos, sobrepasa en un 300% y pico por ciento la obligación natural que manda la ley. Por lo tanto se está creando un tributo al amparo de una excepción reglamentaria en flagrante violación del principio constitucional de legalidad.

Yo planteo lisa y llanamente la declaración de ilegalidad de este Artículo 6º de la Resolución General 3306 de activos. Está comprobado matemáticamente que se trate de ejercicios que se inician en enero o diciembre; esto no lo ha percibido el fisco, pero creo que es una necesidad por parte de los asesores impositivos plantearlo y actuar de acuerdo a la normativa legal, desoyendo lo que manda la normativa reglamentaria.

El otro punto, es que a través de los largos años de jurisprudencia, que hemos tenido con motivo de este Artículo 28º de la ley de procedimientos, el fisco sigue recurrentemente cometiendo abusos y desoyendo la jurisprudencia de hasta la Suprema Corte de Justicia en donde han llegado causas como Ulitego, Lang Robert, Lucila de Bombal, Damiano, Cristalería de Cuyo, en los que se puso límites a las pretensiones fiscales. Desoye propias instrucciones emanadas del mismo organismo, de la Dirección de Asuntos Técnicos y Legales, en cuanto a que exige actualizaciones cuando son precedentes aun en aquellos casos de anticipos de los cuales ha presentado la Declaración Jurada anual y luego de varios años, obviamente cuando no han prescrito esos ejercicios, exige actualización de anticipos que se hubieren ingresado en el efecto o no se hubieren ingresado.

Bueno, el común de los contribuyente va y paga esa diferencia y los famosos formularios 5189J y K de alta onerosidad, que si los repasamos al

amparo de un riguroso análisis técnico con fuentes en la jurisprudencia y en las propias instrucciones que dictó la Dirección, allanándose a esas jurisprudencias de la Corte Suprema, vamos a observar que estas planillas, luego de una análisis riguroso, se reducen considerablemente en razón que yo sostengo que el régimen de caducidad establecido en el Artículo 28º, respecto de las facultades del fisco de exigir anticipos también se debe extender este régimen de caducidad a la actualización de esos anticipos, porque la actualización, ya lo tiene dicho el Artículo 115 de la ley de Procedimientos, a raíz de una reforma que se introdujo en el año 1986 la actualización goza de la misma naturaleza jurídica del concepto de base. La actualización de un interés es un interés; la actualización de un tributo es tributo; y la actualización de un anticipo es anticipo, por ende si el régimen de caducidad que establece el Artículo 28º dice que el Fisco puede exigir anticipos hasta la fecha de presentación de la Declaración Jurada por parte del contribuyente o la fecha de vencimiento del plazo general, la que sea anterior, también entiendo yo que la caducidad debe estar señalada en respecto de la actualización de anticipos que se ingresaron fuera de término o no se ingresaron.

Esto que son prácticas usos y abusos de la Dirección General Impositiva debe ser defendida porque nosotros los Contadores, o los asesores impositivos debemos manejar herramientas procesales para sostener en un pie de equilibrio e igualdad la relación FiscoContribuyente. A esos efectos, yo sostengo, entonces, como síntesis debemos solicitar y un poco frenar los avances en el orden a los anticipos impositivos de activos para empresas que inician sus actividades, debemos defender la jurisprudencia y la doctrina de la Corte en cuanto a la caducidad de las facultades del Fisco para exigir el ingreso de anticipos y debemos obviamente tomar como práctica profesional, que aquellas actualizaciones de anticipos que exige el Fisco respecto a los períodos en los que operó ya el vencimiento de la Declaración Jurada, por parte del Contribuyente, se ha operado también la caducidad, no solo de exigir el ingreso de anticipos sino de exigir el ingreso de actualización de esos anticipos.

Presidente (Dr. Creimer):

Abrimos ahora el debate. Dr. Saccone, por favor.

Dr. Saccone:

Yo comparto todo lo dicho por el pre-opinante, y existe en estos momentos un tema de derecho procesal también, es decir la impugnación de la liquidación por formularios 5189 de la Dirección Impositiva. De acuerdo a una de las

últimas reformas impositivas se estableció expresamente que no podían ser apelables ante el Tribunal Fiscal de la Nación; es decir, frente a la competencia fijada en la ley 11683 al Tribunal Fiscal, por vía de jurisprudencia se había admitido que estas cuestiones fueran discutidas en el Tribunal Fiscal. El Tribunal Fiscal había admitido que era competente y naturalmente resolvía con la apelación posterior a la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo, eventualmente a la Corte, como han llegado los casos que fueron mencionados.

Con la modificación de la ley, y en algo que los tributaristas estamos denominando estado de sitio en materia tributaria; es decir restricción del ejercicio del derecho de defensa, se limitó la posibilidad de que cuando un contribuyente reciba estas liquidaciones, formularios 5189, pueda apelarlas al Tribunal Fiscal sin previo pago.

Entonces, lo voy a decir con el criterio profesional que sigo yo, bastante exitoso en este sentido, frente a la liquidación por formulario 5189 apelar; como no tenemos vía recursiva ante el Tribunal Fiscal de la Nación, apelarla por la vía del Artículo 74 del Decreto Reglamentario de Apelación del Director General. Cuando el Director General confirma la resolución, de manera tal que se agota la vía administrativa, uniones abierta la posibilidad de la revisión jurisdiccional del acto administrativo ante la Justicia Federal; es decir, que el camino procesal sería este para llegar a la vía Federal y naturalmente con las apelaciones de Cámaras y de Cortes en sus casos. Discutiendo de acuerdo a la modalidad y la ley de procedimientos administrativos la posibilidad de que Impositiva, a pesar de estar apelado, ejecute o no ejecute. Es decir que se podría hacer la apertura por vía judicial.

Presidente (Dr. Creimer):

Sí, el Dr. quiere hacer un agregado. Brevemente, por favor.

(no se identificó):

Muy valioso su aporte y yo, al respecto le quiero hacer un comentario porque creo hay un segundo camino, la aplicación de intereses sobre un capital previamente actualizado que supere el 10% anual ha sido declarado ilegal, o sea que habría un anastocismo; una exageración, en la causa también aprobado por la Corte Suprema de Justicia, Comuna de Pueblos Ester, que es una jurisprudencia que quedó firme y al respecto se puede abrir la vía en el Tribunal Fiscal de la Nación, apelando intereses que excedan ese 10% anual, que generalmente los intereses que contienen estas liquidaciones la exceden, argumentado que se estaría aplicando una sanción de naturaleza penal sin sumario previo.

Al respecto le señalo que en una causa reciente con el voto en disidencia del Dr. Gorosito, se perdió la apertura de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, pero quedó como un elemento jurisprudencial importante, respecto de causas similares que recaigan en salas de distinta conformación; de todos modos yo se los señalo como precedente y puede ser de utilidad.

Presidente (Dr. Creimer):

Muy bien, ocurre lo siguiente: no tenemos ningún ponente en el grupo de subtemas en cuestiones de derecho tributario formal y solo tenemos uno en el de cuestiones del Derecho Internacional Tributario. Entonces, lo que se me sugiere, con mis restantes compañeros de la mesa es escuchar a la Dra. Ferro, que nos haga su ponencia sobre cuestiones de derecho tributario internacional y después si pasaríamos al debate general. Si les parece bien, la invitamos a la Dra. Ferro.

"Sobre el Derecho Internacional Tributario"

Dra. Ferro:

En los términos generales de mi ponencia voy a remitirme a lo establecido por el relator en las publicaciones y solamente querría dejar aclarado uno de los objetivos primordiales que considero a nivel nacional para poder lograr la integración. Integración que si bien está establecida expresamente y todavía no comenzamos a ejecutarla, quizás tampoco podamos comenzar verdaderamente en el tiempo estipulado, quizás comience como una unión aduanera, como una zona de libre comercio, no como integración. Pero es necesaria porque a nivel internacional se han formado mega bloques económicos, debido a que los países con el actual avance tecnológico no van a poder dentro de un tiempo solventar aisladamente ese costo. Entonces, necesariamente la integración debe realizarse y para que podamos realizar esta integración primeramente vamos a tener que poner orden en cada uno de estos países que integramos el Mercosur sobre todo a nivel tributario y a nivel societario.

Existen grandes trabas a nivel constitucional y a nivel jurídico, que impiden esta integración en forma complementa, por eso se habla generalmente de aplicar o de establecer regímenes de coordinación, de armonización de políticas macroeconómicas y no de igualación. Cuestiones que realmente serían incongruentes teniendo en cuenta la variedad de sistemas económicos y de distintas costumbres. Lo primordial, lo que realmente quiero que dejemos claro a través de este Congreso y espero que realmente se haga eco, es la unión que necesitamos entre abogados, contadores y economistas, para establecer una estructura impositiva simple y eficaz. Esto quiere decir pocos impuestos, pero

impuestos concretos; que sea eficaz en el sentido de que exceda el mero objeto de la recaudación. Que el verdadero objeto sea el de la verdadera acumulación de capitales que encuentra su mayor escollo en las trabas impositivas. Esta acumulación va a implicar mayor producción, por lo tanto mayor empleo y entonces sí recaudación fiscal genuina, que es lo que realmente se necesita para poder sacar un país a nivel económico.

Dejando sentado el principio de la necesidad, a nivel interno, de armonizar las políticas fiscales, considero de suma importancia y de necesidad urgente, una reforma constitucional del aspecto económico, porque necesitamos incluir necesariamente en forma expresa una descentralización de potestades; a quién le corresponde la creación de los distintos impuestos a nivel nacional, a nivel provincial y a nivel municipal.

No debemos olvidar que a partir del año 1989, se ha declarado a las Municipalidades como entes autónomos, también en la creación de impuestos. Esto trae aparejado una serie de problemas, porque las Municipalidades pueden crear impuestos y esto implica que sigamos creando impuestos y sigamos creando hechos imponible, incluso sobre los mismos hechos imponible.

Si bien en principio es, y en esto la Corte Suprema de Justicia de la Nación está totalmente de acuerdo, no es inconstitucional de la doble imposición teniendo en cuenta la naturaleza federal de nuestro país caso igual al de Brasil esta doble tributación si se torna inconstitucional cuando es confiscatoria porque estamos creando demasiados impuestos sobre los mismos hechos. Y cuando es confiscatoria? Cuando estamos absorbiendo la mayor parte de la mayor renta de los sujetos a nivel físicos y también a nivel societario, que es el tema principal de estas ponencias.

Esta necesidad de reforma implica lograr un accionar fiscal descentralizando esas políticas fiscales entre Nación, Provincia y Municipio, en forma expresa, que determine que le corresponde a la Nación exclusivamente dictar los impuestos indirectos en concurrencia con las provincias, salvo el caso, por supuesto, en que va a estar Derechos Internos, Derechos Externos y Aduaneros. Que le corresponde a las Provincias el dictado de los impuestos directos y lograr entonces aparejar de esta manera el tema de la doble imposición a nivel interno. Esta reforma es de necesaria urgencia, si pensamos en una verdadera integración. Otro de los temas que considero debe ser incluido a nivel de constitución, es el tema de la capacidad contributiva. La capacidad contributiva es un concepto que no está establecido constitucionalmente y que debe serlo, para una mayor seguridad jurídica y en este sentido para unificar la jurisprudencia a nivel nacional que, justamente, es uno de los temas en otros países ya perfectamente sentado.

¿Por qué es importante esto de considerar la capacidad contributiva?

Porque como en el caso de la exposición del Dr. Yedro, cuando trató el tema de los Impuestos Activos, lo propio ocurre con otro tipo de impuestos. Es, por lo tanto, de fundamental importancia que el legislador tributario considere esta capacidad contributiva. Entonces llegamos a la pregunta si llegaríamos a incluirlo constitucionalmente: ¿podríamos declarar inconstitucionales aquellas presunciones y ficciones a las cuales recurre el legislador tributario como medios técnicos frente a una realidad que se presenta? Uno de los temas con respecto a esto, es el caso de la 11.683 con respecto a la unidad económica de las empresas extranjeras que tienen sucursales en el país. No debemos olvidar que mediante esta técnica legislativa de la unidad económica se determina la ganancia neta sujeta a gravamen cuando con los estados contables se pueda determinar específicamente cual es. Entonces vemos que se les está otorgando al fisco, discrecionalmente, la posibilidad de crear una obligación tributaria presunta, cual es crear un ente pasivo carente de personalidad jurídica como la unidad económica de estas dos empresas. Estas técnicas de indicios y presunciones, son las únicas armas que tiene el legislador tributario frente a todos estos problemas. Estas armas, no debemos olvidar, fueron otorgadas al legislador frente a la gran evasión tributaria. Pero no debemos olvidar que esta evasión tributaria existe y tiene presencia y no sustancia, entonces no es fácil destruirla. Considero como solución a estos problemas en 1º término, la reducción del gasto público con un efecto generador de mayores inversiones.

¿Cuál sería la solución concreta al caso? Reducir los impuestos y reducir los padrones de contribuyentes, para que el accionar fiscal se centralice en los grandes contribuyentes, de mayor significación económica, evitando entonces el fraude o la evasión fiscal como ocurre también en caso de la República de Chile.

Considero entonces de fundamental importancia, vuelvo a repetir, la necesidad de coordinar a nivel nacional y a nivel impositivo una estructura que sea simple y eficaz. Otro tema, también de fundamental importancia es el de la necesidad de reformas estructurales partiendo de los 4 puntos fundamentales del Tratado de Asunción, en donde se establece el MercoSur; con respecto a la libertad de circulación de bienes, servicios, etc. Dos de los puntos fundamentales con respecto a las ponencias tratadas en este Congreso son el tercero y el cuarto de esos fundamentos: la armonización de las políticas macroeconómicas y la armonización de las legislaciones a nivel interno de los países.

Justamente el tema de la armonización de las políticas fiscales, es de suma importancia porque hablar de un sistema tributario no solamente vamos a crear un régimen tributario aislado del contexto, tenemos que relacionarlos con la política crediticia, con la política monetaria y con la balanza de pagos para establecer un crecimiento sostenido y lograr la estabilidad monetaria.

Porque ¿qué pasaría en el caso de sociedades o de empresas en las cuales la mayoría de los impuestos absorbe la mayor parte de su renta? Estas empresas o evaden los impuestos o van a la quiebra y ante eso la otra opción es solventar la cantidad de impuestos que tienen con respecto al % sobre los costos de producción, aumentando los precios generando mayor inflación y por lo tanto no existiendo estabilidad económica. Entonces es necesaria una unión para fijar los impuestos a nivel tributario, política crediticia y balanza de pagos.

Con respecto a la armonización de las políticas macroeconómicas las mismas tienen que ser armonizadas a nivel nacional, provincial y municipal, porque de lo contrario van a quedar impuestos que inciden sobre los costos de exportación y que son muy importantes. El otro tema con respecto al tema Mercosur, es el de la libertad para establecer empresas en los países del Mercosur. Es importante tener en cuenta que no tenemos todavía una legislación concreta respecto a los países para hablar de este desplazamiento.

El tratado de las empresas binacionales argentino brasileñas, no dice nada con respecto al desplazamiento societario que es de suma importancia para lograr la verdadera inversión y acumulación de capitales. Por lo tanto, considero de suma importancia que ese desplazamiento se establezca expresamente, porque no debemos olvidar que entre los 4 países integrantes del Mercosur aplicamos normativas distintas. Argentina y Uruguay establecen para aplicar a esta circulación de empresas, las leyes relativas a constitución de la sociedad base y subsidiariamente las de domicilio. Paraguay aplica las de domicilio y Brasil acumula la de domicilio constitucional para otorgar su nacionalidad.

Frente a esto entonces vamos a encontrar trabas muy grandes para esa acumulación y libre desplazamiento societario. Otro de los temas importantes es que a través de ese tratado se ha establecido lo relativo también a las utilidades. Hay una libre traslación de utilidades, y es de destacar que Brasil tiene una ley por medio de la cual establece que las sociedades que produzcan respecto de Brasil utilidades para poder trasladarlas del país y en un período trianual exceden del 12% se les cobra una tasa del 40 al 60% de interés, cosa que en nuestro país no sucede. Existía una ley parecida en enero de 1990 y fue dejada sin efecto y ese es un tema que debemos tener cuidado, con respecto a este tratado de empresas binacionales. En el caso del Tratado de Roma, que es el que se ha tomado como fundamento para la creación de este, se establece una unificación. Con respecto al sistema tributario se le aplica tanto a todo tipo de sociedades que son asimiladas a las personas físicas, a los efectos de la aplicación impositiva sobre todo leyes de desplazamiento. Hay uniformidad en la aplicación en cuanto al tipo y solamente se distinguen en cuanto al tipo de actividad que generan. Me gustaría también hablar sobre el contrato de

cooperación industrial, ya que hablábamos de un contrato a nivel internacional, tocado un poco el tema de la cooperación industrial internacional, porque es uno de los contratos que se están realizando a nivel internacional y que tiene mucho efecto.

No debemos olvidar que tenemos que estar preparados, a nivel jurídico, con herramientas para llegar a la verdadera concreción de estos contratos, que son tan importantes para el nivel económico. Estos contratos encuentran grandes escollos si esa unidad económica, al crear una sociedad para que realmente realice la cooperación industrial, implica que la misma se le apliquen las normas relativas a la constitución. El problema se produce cuando no se crea una sociedad para realizar esta cooperación industrial, porque entonces tenemos que aplicar las normas de las distintas sociedades internacionales y ante esto generaríamos un problema y es el de la no realización del contrato que realmente, por la importancia económica que tienen deberían ser realizados. Como conclusión final: establezco el ritmo de los acontecimientos requiere de herramientas jurídicas capaces de dar respuestas a un cambio profundo, no podemos ni debemos sentirnos simples espectadores, sin intentar dar respuestas a los requerimientos que un futuro inmediato seguramente nos impondrá. Gracias.

Presidente (Dr. Creimer):

Así sea. Bien, nos queda todavía media hora por lo cual vamos a abrir la lista de oradores y trataremos de ver ahora. Por favor, como yo no los conozco les ruego que me den vuestros nombres. Que se identifique no sólo por el nombre sino por el lugar. Sí, Dres. Frois, Balzaratti, Monzo, Hayzus, Saccone y Bocchiardo, Pereda. Bueno, entonces, comenzamos con el Dr. Frois.

Dr. Frois:

Quiero hacer una exposición dividida en 2 partes. Una de carácter general que es más bien de tipo reflexivo y con respecto a los contratos de colaboración empresaria y asociativos. Quiero aportar que en este mismo Congreso se está discutiendo en forma bastante profunda la naturaleza jurídica de los contratos de colaboración empresaria y asociativos.

Esto nos lleva a que la caracterización que nosotros hacemos de los contratos U.T.E., como se les llama en la ley de sociedades comerciales, en que no son sujetos de derecho y que lleva esta ley una antigüedad de 10 años cuando estos contratos todavía no tenían la vigencia o actualidad que tienen hoy. Tal vez nos lleve a disentir en cuanto a la necesidad de reformular también la parte

impositiva de estos contratos, de estas asociaciones empresarias. La afirmación de que no resultan sujetos de derecho, porque no tienen patrimonio; esto en su sentido tradicional puede ser que sea cierto. Desde el punto de vista de la realidad económica nos encontramos con que éstas agrupaciones tienen verdaderos patrimonios de afectación, reales patrimonios de afectación, algunos tangibles y otros de tipo intangibles. Piénsese, por ejemplo, en el caso de los know how. esto con respecto a las conclusiones que podamos sacar con relación a los contratos de colaboración empresarial.

Lo 2º es brevemente una disidencia doble que tengo con el Dr. Yedro con relación a los impuestos a los activos en cuanto a la aplicación que tendrían para las quiebras. El impuesto a los activos es un impuesto a los activos empresarios.

Una quiebra es exactamente lo contrario de una empresa, es la finalización de la empresa. Lo 2º el cálculo al infinito de la apropiación de los activos por vía de los impuestos creo que tiene una valla que es insalvable, que es un artículo específico de la ley de quiebras, donde todas las cargas de la quiebra lo son hasta la fecha de la declaración de la quiebra. Luego, todas las que resulten posteriores serán satisfechas en la medida en que haya un remanente en la masa y que no afecte efectivamente a la masa de la quiebra, con lo cual el cálculo al infinito este no se daría en la realidad. Muchas gracias.

Presidente (Dr. Creimer):

Bien, gracias, Cr. Dr. Balzarotti, por favor.

Dr. Balzarotti:

Quiero decir que este año que se cumplen 20 de la ley de sociedades, se cumplen 60 de la ley de procedimientos tributarios. Esto poca gente lo sabe; 60 años de una ley magnífica, una ley que estableció la legislación impositiva argentina que la buena fe imperaba hasta el extremo en que el deudor decía y sigue diciendo lo que debe, lo que adeuda, y el fisco no puede decir lo contrario hasta tanto demuestre que el deudor mintió.

Fíjense ustedes que grandeza tiene una ley de esta naturaleza, en donde se presume hasta sus últimas consecuencias la buena fe. En varias circunstancias aquí hemos hablado de los retoques que tuvo la ley de procedimientos que son los que la empeoraron. Pero creo que de alguna manera debería quedar dicho que es así, y así como este Congreso está rindiendo homenaje a varios de los autores de la ley de sociedades que ya no están, creo que debo decir que el Dr. Malacorto y el Dr. Tejerina, los dos muertos recientemente y que tienen tanto que ver con la tributación en la Argentina, también deberían ser mencionados

en esta oportunidad, porque todos y los contadores particularmente le debemos al Dr. Malacorto tantísimo.

Entrando a los temas, con lo que dijo el Dr. Santamarina tengo una preocupación que tiene que ver con lo que acabo de decir recién, Los artículos 11 y 12 de la ley de procedimientos, fijan la manera como se deben interpretar las leyes tributarias, desmantelando otras posibles formas de interpretación, en caso de duda a favor del fisco; en caso de duda a favor del contribuyente.

Me caben dudas de que hacer con determinado episodio de la vida económica y tengo que meterlo en una que es única a todos los efectos y a todos lo contribuyentes pues simplemente lo interpreté a la realidad económica y la realidad económica, no está para demostrar que ha habido mala fe. Esto es en todo caso la manera de llegar a esa conclusión por qué,? porque la constitución sigue diciendo que nadie está impedido de hacer lo que la ley no prohíbe, de modo que si yo quiero hacer una SRL con mi mujer y eso no está prohibido, no veo razón alguna para que por la vía de la interpretación las consecuencias sean como si la sociedad entre marido y mujer estuviera prohibida por un lado y por el otro, si a pesar de todo la mala fe queda demostrada por el sistema interpretativo que se quiera adoptar.

La mala fe no hace falta que quede legislada para cada caso en particular, está en el Código Civil y está en el código penal y las consecuencias son simplemente, por la existencia de la mala fe, no por el sistema deductivo que hemos utilizado para demostrarlo. En el caso del Dr. Creimer hemos hablado en el curso de esta mañana de la empresa, es el gran ausente. ¿Qué es una empresa? conforme lo que se dijo acá el Dr. Bocchiardo hizo un resumen muy sintético creo que leyó lo que dice el texto, de lo que dice la ley uruguaya, pues si estamos de acuerdo con eso, yo estoy completamente convencido que en Uruguay consideran que un dentista que trabaje solo es un empresario, un taxista, etc.

Presidente (Dr. Creimer):

Si no tiene empleados no es empresa. Tiene que utilizar trabajo ajeno

Dr. Balzarotti:

Quiere decir entonces que basta que yo dentista tengo una recepcionista que atiende a mis pacientes, cuando llegan doloridos, para que ya sea empresario. Creo que éste es uno de los temas que deberíamos debatir y esto de paso viene para analizar el tema de la sociedad de uno solo, que también fue citada por Santamarina. La sociedad de uno solo no me preocupa demasiado, porque si es empresa de uno o de muchos el tema tributario, los esta gravando

todo el tiempo y acá volvemos otra vez al art. 15 y a la unidad económica de la que también se habló dos o tres veces. El art. 15 dice quienes son los contribuyentes, quienes son los responsables de las obligaciones tributarias e incluye por supuesto a las personas de existencia física y existencia ideal, pero además a las empresas. Las empresas pueden ser una u otra cosa y además incluye a los conjuntos económicos, que no son ninguna de todas esas cosas y en las sucesiones indivisas, que definitivamente no existen, nada más que a efecto tributario y no tiene patrimonio, cómo podría tener patrimonio quién no existe? Pues bien esas son ficciones de la inercia de la tradición, de la rutina tributaria, que no vienen a otra cosa que a remendar situaciones que de otro modo no tendrían solución. Por eso, no estoy para nada de acuerdo en que las uniones transitorias de empresas no sean contribuyentes, porque no tienen patrimonio. puede ser que no tengan titularidad de patrimonio, pero con ese criterio tampoco lo tendría el apoderado que trabajando a nombre propio, pero con cuenta del tercero comercia. Ese señor tampoco debería pagar el impuesto al valor agregado, que acá no he escuchado que se impugnara semejante cosa.

En cuanto a lo que dijo la Srta. Ferro respecto de la necesidad de reformar la Constitución y del criterio de capacidad contributiva, me preocupa mucho lo que dijo relativo a esto porque la constitución que es mucho más sabia de lo que todos creemos, pide que haya igualdad y proporcionalidad en los impuestos, la igualdad se mide a veces en cuanto a capacidad distributiva pero no siempre. La regla del beneficio, entonces si es que vamos a tener nosotros igualdad es una cuestión meramente instrumental y depende de un legislador, decir que se entiende por igualdad y en los hechos está; está en nuestras leyes específicas en donde en el caso del impuesto a las ganancias no caben dudas. El hecho imponible es justo, es constitucional en la medida que mida adecuadamente la capacidad contributiva y en otros casos; la ley de impuesto de sellos sobre la actuación ante la justicia, la regla es rigurosamente sobre el beneficio de ninguna manera la capacidad contributiva y ambas son perfectamente justas de modo que reformar la Constitución para introducir el solo caso de la capacidad contributiva sería una barbaridad, desde el punto de vista constitucional porque además a esta altura de los acontecimientos, yo no sé si debemos hablar de capacidad contributiva o de capacidad de pago y para terminar lamento que tengamos tan poco tiempo.

Presidente (Dr. Creimer):

Dr. mire, yo trato de serles útil, presidiendo esta sesión y creo que debo recordarles que de acuerdo al reglamento el que interviene en el debate, tiene sólo 5 minutos para expresarse, muy lejos de mi ánimo está en limitarlos en la

libertad de expresión, pero los reglamentos y nosotros los hombres de derecho lo sabemos muy bien, están para cumplirse en la medida de que ello permita respetar el derecho de todos. Dr. Monzó, es su turno.

Dr. Monzó:

Quería decirles que venía a participar para verlos hablar a los contadores y me alegro íntimamente que los abogados podamos establecer alguna contribución al respecto. Quería hacer un pequeño aporte a la exposición de la Dra., en cuanto que comparto plenamente su preocupación por la necesidad de organización que tenemos en el manejo de la integración del Mercosur. Estoy preocupado fundamentalmente porque creo que hay una revista económica que hace presente los serios inconvenientes que estamos encontrando justamente para la armonización en cuanto a la macroeconomía y hace un análisis puntual en cuanto a la organización fiscal y aduanera, donde tenemos con la Confederación Brasileña diferencias bastante sustanciales. Esas diferencias están incidiendo a tal punto en los costos, que se puede hablar que una empresa brasileña puede instalarse en Argentina; ahora es terriblemente difícil que una empresa Argentina pueda instalarse en Brasil. De hecho, creo que en el último año asistimos a la invasión de las empresas brasileñas y se ha reflejado eso en el balance comercial entre ambos países de los últimos dos años. Quería también dar un aporte en que coincido con el Cr. en el sentido de que no hace falta una reforma constitucional para el planteo de las inquietudes de la abogada.

Creo efectivamente que en cuanto en el orden de los impuestos estaría bien cubierto en lo que hace a las pautas de interpretación por el derecho de igualdad que esta consagrado en art. 16 de la Constitución Nacional y el derecho de la propiedad del art. 17, a tal punto amplió un poco la interpretación que se tiene de derecho de igualdad en cuanto a la igualdad sea igualar, en cuanto los iguales en iguales circunstancias. Esa es la interpretación jurisprudencial por lo tanto y en conclusión: No me da la impresión de que tengamos que cambiar la Constitución, por lo menos a ese respecto.

Presidente (Dr. Creimer):

Bien, gracias, Dr. Dr. Hayzus.

Dr. Hayzus:

Quería hacer una breve mención a lo que fue tema central de la Convención Anual de Bancos, organizada por la Asociación de Bancos

Argentinos (ADEBA), que tuvo lugar hace un par de meses. El tema central fue el federalismo fiscal y los documentos de base de esta convención son sumamente ricos en datos y reflexiones acerca de la reforma tributaria que la Argentina necesita. Curiosamente empieza por el lado del gasto público y como ha de ser financiado y apunta al acercamiento entre la jurisdicción en la que se decide el gasto y la jurisdicción en la cual habrá que recaudar los impuestos necesarios para la organización de ese gasto. Es bueno pensar en términos de que el gasto público ha de ser correctamente financiado para que el impuesto no sea sencillamente una captación de recursos para luego decidir que se hace con ellos, por ejemplo como se lo reparte por vía de la coparticipación federal. La eficacia en el gasto es casi tan importante como la justicia en la recaudación de impuestos y creo que el ordenamiento fiscal de tres niveles, nacional, provincial y municipal que necesitamos se podría lograr mejor que nada, mediante una reforma constitucional que redefina los alcances de cada una de esas tres jurisdicciones y nos libere de este régimen cuasicontractual de la coparticipación federal que ha acumulado a lo largo de casi 50 años muchas deficiencias. Así que yo apoyo la moción de la reforma constitucional en este aspecto y creo que bien podría convertirse en el tema central porque de allí tendría que venir, el robustecimiento en las instituciones a un nivel provincial y municipal o sea la descentralización y que es esencial desde el punto de vista de una democracia efectiva.

Presidente (Dr. Creimer):

Dr. Saccone, por favor.

Dr. Saccone:

Yo soy doctor universitario en jurisprudencia, quiero hacer algunos comentarios, con respecto a lo que dijo la Dra. Ferro.

Me parece bien lo que manifestó sobre la coordinación y distribución de poderes impositivos entre nación y provincia. Me parece muy delicado el tema, pienso que el límite de imposición de los municipios tiene que estar dado por la eficaz gestión de los intereses locales. Es gravísimo el problema que a partir de la autonomía en algunas pcias. como Córdoba o de jurisprudencia de la Corte se este permitiendo la imposición en forma similar a la nación y pcias. Me parece que ese tema es muy delicado, haría una observación en el clásico tratado de comparación de estados federales de Boby Frederick donde se analizan las diferencias entre todos los estados federales del mundo en todos los aspectos; poder ejecutivo; poder legislativo; facultades de todo orden, inclusive, los capítulos referidos a cuestiones impositivas donde se dice que el más grave problema de los países federales es el tema de la coordinación y distribución de impuestos. Pero concretamente, así como

la Dra. Ferro enunció algunos aspectos puntuales, yo diría que en el caso de los impuestos directos no pueden naturalmente ser remitidos a las provincias.

En primer lugar, la experiencia internacional indica que los impuestos a las ganancias o réditos o rentas son federales en todos los países y ese en el caso particular en el impuesto a las ganancias personal física donde es un impuesto absolutamente subjetivo y es fundamental la composición del ente sujeto pasivo integral y no local. Con respecto a lo que se dijo sobre la realidad económica con fundamento de que la U.T.E. tiene patrimonio, aunque no lo tenga desde el punto de vista legal, yo tengo que remarcar que el principio fundamental en materia tributaria es el principio de legalidad de la imposición, de manera tal es que no tenemos que confundir esos dos famosos art. de ley 11683, el 11 y 12, porque son absolutamente injustos. El art. 11 tiene por finalidad la interpretación de la ley tributaria, y el art. 12 es para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible que es una cosa totalmente distinta se impone en función de la ley y solamente se utiliza el art. 12 cuando la intención de los contribuyentes no responde a su factibilidad. Una ley que establece institutos como infracciones y sanciones como responsabilidad, de acuerdo a los análisis que se efectúan sobre codificación internacional, la ley 11683 es la ley de principios fiscales, no es ley de procedimiento fiscal.

Una ley que establece multas como tradicionalmente establecía en su oportunidad la pena de prisión antes de la 23372. Por último en este rápido análisis, yo no diría que sería una barbaridad incorporar el tema de la capacidad contributiva en la liquidación de nivel constitucional. Aparte de los anales que por antecedentes europeos que yo doy en la materia, en el caso concreto de Santa Fe de 1962 el art. 5º establece la capacidad contributiva como base de la imposición y yo sobre este tema añadiría que, profesionalmente, he detectado como defecto, es que tendría que ser un principio de carácter más operativo. Es decir, el tema de la igualdad puede tener determinados alcances pero capacidad contributiva en impuestos de sellos cuando en la pcia. de Santa Fe estamos discutiendo con la administración fiscal que el impuesto de sellos, no va por el capital que autoriza la asamblea sino porque delega el directorio la emisión; sino que la capacidad contributiva esta dada por el efectivamente dispuesto por el directorio es un principio absoluto de capacidad contributiva que no tiene nada que ver con la igualdad, la manifestación de la asamblea de autorizar un monto determinado no indica capacidad contributiva, el concepto de capacidad contributiva lo va a dar la medida que el propio directorio establezca el monto en relación.

Presidente (Dr. Creimer):

Bien, gracias. Dr. Bocchiardo.

Dr. Bocchiardo:

El tema principal que plantea la Dra. Ferro y que lo ha reiterado el Dr. Saccone y otros de los intervinientes de la reforma constitucional, yo creo que debemos ser un poco prudentes en ese aspecto porque Brasil tiene un sistema de división clara de las potestades tributarias en la constitución y en el código tributario donde el mismo código tributario distribuye que es impuesto en forma explícita cuales corresponden a la nación, a la provincia y al municipio eso ha traído algunas ventajas y algunas desventajas por hacerlo muy rígido al sistema ha traído problemas también.

Hay sistemas de armonización de los sistemas tributarios pcial, nacional y municipal, donde yo creo que se ha logrado una armonización bastante razonable. Por lo tanto, reforma constitucional: yo sería un poco prudente en ese sentido en cuanto al principio de capacidad contributiva implícitamente estaría en nuestra constitución a través del principio de equidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad que en el fondo no es más que equidad, en el fondo no es nada más que eso o sea que implícitamente no sería imprescindible ya que nuestra Constitución lo dijera, porque está a través de todos esos principios podríamos sacar una conclusión en cuanto a la capacidad contributiva. La constitución de Córdoba lo tiene, tiene ese principio pero no ha tenido, no es operativo como dice el Dr. Saccone, de tal manera que la jurisprudencia en la corte a que usted hace referencia en cuanto a la municipalidad de Rosario ha sido revocada y creemos que cuando se hace referencia a esa jurisprudencia de que en materia tributaria no debemos hablar de autonomía ni de autarquía.

En materia tributaria debemos hablar de poderes originarios y poderes derivados, según que estén en la misma constitución o que sean facultades que las provincias deleguen. En el fondo la potestad tributaria en la constitución es de la provincias que ha delegado parte a la Nación y que luego a delegado parte a los municipios. En el caso de la Nación está en la misma constitución que es el vértice de la pirámide jurídica y por eso es originario esa facultad que expresamente le ha delegado. En el caso municipal también es un grave error el de la Constitución de Córdoba haber establecido la autonomía municipal, de los municipios, pero la última jurisprudencia de la Corte también en un caso de pcia. de Santa Fe, contra municipalidad de Rosario a vuelto por su fuero y ha dicho que los municipios no son autónomos en materia tributaria y yo creo que es conveniente hablar de poderes originarios y de poderes derivados. Ahora un poco contestándole al Dr. Balzaroti yo creo que nosotros al pronunciamos sobre el concepto de empresa, una comisión de derecho tributario, no sé si no puede haber contradicción con otra comisiones que están tratando el tema acá en el Congreso. Es un tema que le ha preocupado y si mal no recuerdo capacidad contributiva y concepto de empresa, creo haber escuchado una conferencia en la

Asociación Argentina de Derecho Fiscal donde usted se ocupa de ambos temas. Creo que ha sido grabado y yo tuve oportunidad de escucharlo donde son planteamientos muy interesantes. Creo que el otro fue sobre capacidad contributiva en una mesa redonda donde estaban los Dres. Ataliva y Rey, y en ese caso, la impresión que yo obtuve es implícitamente nuestra constitución está contemplada en principio la capacidad contributiva y que había opinión en favor y en contra.

El concepto de empresa yo no sé si en esta comisión corresponde pronunciarse porque asistiendo al debate de los comercialista, el concepto de empresa, derecho societario, derecho empresario y creo que puede haber algún pronunciamiento de otras comisiones o de congresos anteriores en la materia, porque el concepto de empresa especialmente en el fallo de Vazquez , Rey y asociados de la Corte, donde le dió un alcance a los impuestos de ingresos brutos de la Cap. Federal, claro un caso preferencial, pero que le dió un alcance porque definían y lo mismo hacía el Código de Córdoba, contenía una definición de empresa a los fines de ingresos brutos de los profesionales que ha sido suprimido.

Tendría muchas cosas más pero lamentablemente las postergo.

Presidente (Dr. Creimer):

Tiene la palabra el Dr. Prada.

Dr. Prada:

En primer lugar quiero decir, sin haber hablado previamente con el Dr. Balzaroti, coincido con él en que la limitación de tiempo atenta un poco contra la posible exposición de los temas y a mí me ha costado cierto trabajo tomar nota y seguir la exposición de los presentantes de trabajos y tengo algunas notas de las cuales algunos que me precedieron en el uso de la palabra ya se han referido. Tal el caso de Santamarina con respecto a los art. 11 y 12 de la ley procedimientos tributarios, que de paso puedo decir que no estoy en la misma posición que el Dr. Saccone, pues yo no había nacido cuando salió esa ley. Por supuesto en este aspecto coincido plenamente con lo que dijo el Dr. Balzaroti, en lo que respecta a las Uniones Transitorias de Empresas creo que también debido a la reconocida independencia de la legislación tributaria, es posible que ellas estén gravadas como en este caso, por ejemplo, con el impuesto al valor agregado.

Tengo mis dudas en cuanto a los ingresos brutos y a los impuestos provinciales con lo cual pareciera coincidir con el Dr. Saccone, debido al problema que se presenta por la aplicación en cascada de este impuesto. Pero

esto, no obstante, me lleva a otra reflexión que es en cuanto a que, creo en lo demás puede necesitarse una legislación específica sobre la materia, desde el punto de vista tributario; por lo menos, más clara de la que existe, me lleva a esta otra reflexión que es a la que quería llegar y más importante, tal vez no sea exactamente el tema de este Congreso pero es la forma de que de un tiempo a esta parte se esta legislando en materia tributaria. Estamos aceptando no siempre calladamente, que la legislación tributaria se modifica de la noche a la mañana, sin discusión parlamentaria previa sin tener previamente conocimiento de cuales son los proyectos y un ejemplo es la última reforma en la cual se cambia el sistema tributario nacional, que tradicionalmente desde sus orígenes fue el sistema basado en la fuente para ir al sistema de renta mundial, sin haber sido ni siquiera comentado brevemente. Es decir, fue un proyecto cambiado directamente en la Cámara, yo creo que esto debe ser resaltado porque de esa forma no se puede seguir legislando, por que es imposible después tratar de establecer cual fue la intención del legislador en este tipo de reforma. Siguiendo para adelante creo que no hace falta modificar la constitución por el tema de la capacidad contributiva.

Presidente (Dr. Creimer):

Dr. Yedro, brevemente, por favor.

Dr. Yedro:

Yo quisiera aclarar un aspecto relativo a que en los procedimientos de concursos y quiebra. El decreto reglamentario, en el art. 9º señala que la empresa (aún en quiebra) es responsable de los activos aun en el período anterior al de la repartición de los bienes. Ese es el punto de vista que aclaré en mi exposición. Gracias.

Presidente (Dr. Creimer):

Bueno, gracias. Los dos últimos oradores son la Dra. Ferro y el Dr. Santamaría para que utilicen el derecho de réplica.

Dra. Ferro:

Bien, voy a hacer una aclaración de carácter general. Con respecto a la introducción a nivel institucional, considero que el tema radica en que no está expresamente determinadas las distintas potestades tributarias. También considero, con respecto a la capacidad contributiva, como lo hacen algunos autores,

que el problema está en que se cristalizan demasiado esas soluciones. Hay una cuestión clara y a nivel de legislación, doctrina y jurisprudencia que no es unánime el tema y si bien sé que una comisión no es el lugar más apropiado para conceptualizarlo a carácter de seguridad jurídica.

Presidente (Dr. Kreimer):

Terminamos, entonces, con el Dr. Santamaría:

Santamaría:

Una breve aclaración. Entiendo que el principio de realidad económica no está sólo contenido en el art. 12 de la ley 11683 sino que conforma un conjunto con el art. 11 que hace referencia a dos criterios de interpretación, uno finalista o teleológico y el otro de carácter económico.

A este respecto, el principio de la realidad económica no surge de la parte fiscal, sino que sus antecedentes son netamente jurídicos. Recordemos sus antecedentes.

En el trabajo no digo que el principio de realidad económica no sea a beneficio del Fisco, sino que en la práctica es así (tal como lo establezco en los ejemplos de mi trabajo).

Presidente (Dr. Kreimer):

Bien, muchísimas gracias, con esto damos por terminada la sesión de la mañana.

COMISION III.2: ILICITOS SOCIETARIOS

Ley Penal Tributaria

Dr. Bocchiardo:

Esta mañana dejamos pendiente los temas referidos al derecho penal tributario, dado que sería objeto de desarrollo en la sección de la tarde, habíamos hecho referencia a la complejidad del sistema tributario argentino, debido a los tres ordenes de gobierno y además de existir una ley general 23771, existían diversos regímenes especiales contemplados en la ley 11.683, en la 17.250, en la ley de impuestos internos, en la ley de impuesto de sellos y en el código aduanero, que la ponencia presentada hacíamos referencia, esta limitada a la ley 11.683 y habíamos

leído el trabajo del Dr. Ninci y a la ley 23.771, en relación a esta ley, los trabajos presentados, se refieren a las siguientes figuras o cuestiones, en primer lugar la defraudación fiscal.

El Dr. Carrera sostiene que la ley 23.771, en esta materia, reconoce dos formas de defraudación penal, que exigen daños patrimonial-afectivo a saber, la evacuación o estafa provisional del Art. 3 t el incumplimiento del agente de retención previsional del Art. 8, afirma que en ambos supuestos cuando se trata de personas colectivas privadas, la pena recae sobre la persona física mencionada en el Art. 12, debieren intervenir las primeras en la determinación de la deuda previsional a los fines de la extinción de la acción penal o de la excarcelación conforme en los Arts. 3, 14 y 17. Considera además que son inconstitucionales el Art. 8 última parte, en cuanto contiene una presunción probatoria, y el Art. 14, en cuanto subordina la pretensión o perjuicio patrimonial, la extinción de la acción, y el Atr. 17, en cuanto subordina la pretensión o perjuicio patrimonial, la excarcelación y la eximición de prisión. La otra figura analizada, es la ocultación de patrimonio, Art. 1, de la ley 23.771. Considera que bien protegido judicialmente con esta figura, es la incolumidad de la correcta fiscalización tributaria y la integral percepción de los tributos en tiempo propio, que el sujeto activo responsable por deuda propia o ajena el tipo legal es de peligro, se detiene luego en el análisis del tipo, como la acción, el objeto sobre el que recae el elemento objetivo y subjetivo, la culpabilidad y el momento de consumación, caracteriza esta figura legal como subsidiaria y residual, y esto resulta muy importante, la considera subsidiaria por su aplicación queda condicionada a que el hecho no importe un delito más severamente penado, en este caso quedaría absorbido por el Art. 2. Por otra parte entiende que es residual porque si los montos evadidos no superan el fijado por el art. 2, el hecho quedará atrapado por el tipo del Art.1 - Evasión tributaria, en un trabajo de la Dra. Cafure Batistel, examiné la figura del incumplimiento fraudulento de las obligaciones contables reveladoras de la situación patrimonial o económica del contribuyente.

Art. 1, la defraudación fiscal por evacuación impositiva, y la defraudación fiscal por aprovechamiento indebido de beneficios fiscales.

De cada figura realiza un análisis sobre el sujeto activo, la acción, los elementos objetivos y subjetivos, la culpabilidad, el momento que se configura, y las condiciones objetivas y de punibilidad, considera que el buen protegido jurídicamente por la ley 23. 771, es el orden público económico, al afectarse haciendo público, entendido esto como un todo dinámico, respecto al art. 1 sostiene que: A - El ardid o engaño debe ser idóneo para hacer incurrir en error al fisco. B - Requiere el dolo directo calificado, por lo que no es admisible la tentativa. C - Puede ser de verificación instantánea o continuada. D - El error de derecho extra penal o la errónea interpretación de las normas legales, torna atípica la

figura. E - Si el infractor está exento del tributo, no es de aplicación del Art. 1., en cuanto a la evasión impositiva del Art.2., entiende que la norma es aplicable a cualquier evacuación, sea de tributos nacionales, provinciales o municipales, y que el error de cálculo o de interpretación de la misma excluye la culpabilidad, a los fines del cálculo del daño fijado como condición objetiva de punibilidad que rige para todos los infractores. Considero que tenerse en cuenta cada categoría del tributo y el período dentro del cuál se debe abonar, cabe puntualizar su posición en relación a que considera que la defraudación fiscal por aprovechamiento indebido de beneficios fiscales que importe reintegro, recupero, devoluciones o subsidios, queda comprendido dentro del Art. 174, inciso 5o, del Código Penal.

Omisión de depositar, tributo detenidos o percibidos o aportes retenidos, el ponente, Dr. Caballero, entiende que el ámbito de aplicación del Art. 8 de la ley 23.771, queda limitado al sistema provisional, e impositivo nacional y que en el quedan comprendidas tres acciones sustancialmente distintas. Como vemos existe, una posición contraria a la sostenida por la Dra. Cafure, considera a todas las figuras comprendidas en este dispositivo legal, como de verificación instantánea, de daño, dolosas y de omisión, en forma coincidente con el Dr. Carrera, sostiene la inconstitucionalidad del Art.8 por la presunción de autoría que establece, al igual que el Art. 15, por violar el principio "nos bis niden", para la figura referida a los tributos no provisionales. Afirma que no existen montos mínimos, como ocurre con los provisionales, en este último caso, si el tope retenido o no depositado, no supera el mínimo legal, el hecho es atípico, la extinción de la acción penal, el art. 14 de la ley 23.771, admite que se extinga la acción penal de las infracciones, contempladas en ella cuando A) Se estimare presuntamente que en caso de condena, correspondería la condena condicional. B) La pena requerida por la acusación, también admita tal forma de condena. C) El infractor acepta la pretensión fiscal o previsional. D) No haber ejercido antes este derecho. E) Se corre, vista previa al fiscal o al querellante damnificado. F) El infractor haga efectivo cumplimiento de la obligación. De Labedove, considera que: La norma legal citada, es de cumplimiento obligatorio por el juez si se cumplen los requisitos mencionados, no queda librado a su discrecionalidad. B) Lo que motiva su procedencia es un hecho y no un acto jurídico. C) No puede obviarse las vistas a los sujetos que en ella se mencione. D) El infractor no está obligado ha aceptar ciegamente la pretensión fiscal o previsional. Otro trabajo se refiere a las personas jurídicas ante la ley penal tributaria y previsional. Está cuestión es objeto de permanente discusión en la doctrina tributaria. El ponente Roberto Espinca, efectuó un meticuloso examen de las disposiciones del art. 12 de la ley 23. 771, partiendo de sus antecedentes, los Arts. relativos del Código Penal, de la ley 11.683 y de la ley 20.658 y de los problemas que se plantean en relación a las personas colectivas de carácter público, la responsabilidad de las personas jurídicas y de las

personas físicas pasibles de pena de prisión, el desarrollo de cada uno de los temas planteados, le permitió llegar a las siguientes conclusiones: A) la enumeración del art. 12 es tasativo y reafirma la irresponsabilidad legal de las personas jurídicas. B) el art. 12 precitado no deroga lo impuesto por los arts. 45 y 46 del Código Penal, en cuanto a la noción de auto, coautor, cómplice o instigados. C) quedan excluidos los directores, gerentes, síndicos o miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios y representantes de las personas jurídicas del derecho público. D) es necesario modificar el art. 12, precisándose que debe existir una intervención de las personas mencionadas en el mismo hecho, y que dichas personas sean responsables también, en los supuestos de multa a fin de que quede comprendida la figura del art. 6 de la ley 23,711.

Esta es una síntesis de los trabajos presentados. Por supuesto es mucho más amplio, es una síntesis de síntesis, lamentablemente algunos de los exponentes de estos interesantísimos trabajos, no están acá, pero contamos con dos de estos expositores. Creemos haber interpretado fielmente lo que ellos dijeron. De cualquier manera, reitero lo dicho esta mañana, en el sentido de que si hubiera un error de interpretación al exponerlo, lo hagan saber. Lograr resumir esta cantidad de trabajos, derecho material, formal, penal, internacional, etc., en pocas páginas, para que luego los exponentes desarrollen sus posiciones, se abra un debate mucho más amplio y enriquecedor sobre el tema.

Dra. Cafure Battistelli:

Todos los trabajos que obran en el tomo 3o y se refieren a la ley 23.771, es un trabajo de equipo.

Todos los firmantes de esos trabajos integran la Cátedra de Derecho Penal II de Córdoba, de la cuál soy profesora titular por encargo en este momento. El trabajo preparatorio se realizó confrontando ideas y posteriormente cada uno elaboró el trabajo de acuerdo con sus ideas, no habiendo ninguna dirección de parte de la profesora titular.

En consecuencia si Uds. dan una lectura a esos trabajos, advertirán que no hay coincidencia en los distintos puntos, eso es lo que explica como cada uno de los ponentes a tomado un art. de la ley y lo ha desarrollado, todos ellos integran un trabajo grupal, mi intervención tiende solamente a destacar ciertos puntos de mi ponencia, lo demás lo remito ala lectura, puntos de la ponencia que estimo muy interesantes para el debate posterior, principalmente porque acá nos encontramos con tributaristas y profesionales de ciencias económicas que les son muy útiles a los penalistas para lograr una correcta interpretación y aplicación de la ley. Un punto muy importante de tratar es el que se refiere, a lo que los penalistas llamamos bien jurídico tutelado o sea cuál es el valor o el interés que el legislador ha pretendido

tutelar con la máxima sanción que dispone, como lo son las penas privativas de libertad y el sometimiento de esos hechos al juzgamiento de los tribunales penales con las consecuencias que ello apareja, para quién aparece como acreedores de algunas de estas sanciones. Aunque sea una ley especial, (esta fuera del marco del Código Penal), al interprete le es indispensable precisar el bien jurídico tutelado, de acuerdo a las lecturas que se hacen de los antecedentes de esta ley, y de las discusiones parlamentarias; mi posición es la siguiente: no se trata simplemente de garantizar vía la sanción penal, la percepción en tiempo propio y en la cantidad debida por el contribuyente, si ese fuera el bien o el interés tutelado, estimo que estaríamos fuera del derecho penal, ya que el derecho penal no puede ser utilizado simplemente para cobrar una deuda.

El bien jurídico tutelado en este caso, supera esa correcta percepción, porque hoy estamos vinculados en esta comunidad a la que se da a llamar el orden público económico y la percepción del estado que le son deudas por el ciudadano, tienden a asegurar que el estado pueda cumplir con los fines que le son propios, y el argentino actual; advierta como la falta de recaudación por parte del estado en gran parte, también concurren otras causas, esta produciendo la quiebra del sistema previsional, la quiebra del sistema de salud, la quiebra hasta del sistema de comunicación, que han debido ser derivadas al sistema privado, porque ni siquiera es estado puede mantenerlas en orden, o sea que se causa un deterioro al interés general y cabe acá hablar que en la discusión parlamentaria en reiteradas oportunidades se habla de orden económico, de la protección de aquellos aspectos que son indispensables, para que todo el esfuerzo productivo y la producción de la riqueza y en contra los que debe ejercer el estado, pueda servirle a los fines que le son asignados por la Constitución.

Esta fijación del bien jurídico en el orden público económico, permite superar problemas constitucionales en relación a la validez de esta ley. Por supuesto que si el tema es simplemente garantizar la recaudación impositiva, la tacha de inconstitucional, porque todo lo referente al cobro de tributos no puede tener pena de prisión, y además las sanciones por incumplimientos tributarios, corresponderían a las provincias y no a la nación. Cuando se habla de orden económico, ninguno de estos problemas existe, por que el orden económico interesa a toda la comunidad y cualquiera sea la esfera en la cuál se desenvuelva, tanto nacional, provincial o municipal. Señalo que en la doctrina y en la legislación internacional se habla con toda soltura de delito contra el orden económico.

El código español, incorpora en el código penal el título contra el orden económico, y un capítulo de ese título. Son estos delitos tributarios, están en un título que ellos llaman delitos contra la hacienda pública, pero los interpretes del Código Penal Español, señalan que el concepto "hacienda pública", no debe ser

tomada en un sentido estético o de cantidad de dinero percibido por el fisco, sino que el concepto de hacienda pública es un concepto dinámico que garantiza la percepción en relación a los fines.

Esto es un aspecto que es un punto de partida que va a solucionar muchas discusiones que hacen a la interpretación de la ley. Yo voy a dejar respecto al contenido de la ley algunos puntos, el punto del artículo 1º para que lo desarrolle el Dr. Ochoa, que específicamente se ha referido a él, y yo me voy a ocupar al artículo 2º, para señalar algunos puntos que a mi juicio pueden traer discusiones y que nadie tiene todavía la verdad absoluta, porque es un caso que se está interpretando y que hay que aplicarlo. El artículo 2º se refiere a un supuesto que hemos nominado de defraudación tributaria, los penalistas advertimos en primer lugar que no se trata de un delito de estafa en el marco del artículo 172 del Código Penal, porque en el supuesto del artículo 2º el fraude que despliega el sujeto activo de estos delitos no va dirigido a sacar nada del estado, o sea que el estado no le entrego como consecuencia del fraude nada al sujeto activo, por eso hablamos de defraudación, o sea que estamos calificando una conducta delictiva en que el sujeto activo uso del fraude para obtener un beneficio económico. En esta posición el Dr. Carrera sostiene que como el dinero aun no ha ingresado al fisco, estas conductas no se trataría de delitos, sino de contravención, o sea que está ubicado en otra postura doctrinaria. ¿Cuáles son los medios o quiénes son los sujetos activos de esta delincuencia? La ley dice que el sujeto activo es el contribuyente, ¿quién es el contribuyente? lo va a señalar el sistema extrapenal o sea en cada ley que se trate determinará quiénes son las personas obligadas a efectuar esa contribución al fisco.

Quiero insertar acá un punto que es muy interesante y muy discutido que es, que sucede cuando la persona jurídica ... desde que este principio se instaló como principio en el derecho penal ha corrido mucha agua bajo el río, y hoy en este congreso los penalistas venimos para ayornarnos en muchos concepto, uno de ellos es el concepto de sociedad, el concepto de la teoría del órgano en relación a las personas a través de las cuales se manifieste la voluntad de estas personas jurídicas y algunas otras de teoría de la penetración o de correr el velo de la personalidad frente a los actos ilícitos, o sea aquella vieja teoría de la representación en materia societaria ha sido dejada de lado, o sea que el director, los administradores, los entes de la voluntad de la persona jurídica ya no son representantes de un ente ajeno, sin que son la misma persona, son los agentes físicos de esa persona jurídica.

Como ha resuelto la ley 23771, este supuesto ha solucionado este problema con el art. 12, dice que cuando se trata de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u otras entidades de la misma índole, la pena de prisión por los delitos previstos en esta ley, corresponderá a los directores, gerentes, síndicos, administradores, mandatarios, o representantes que hubiesen intervenido en hecho punible, el Dr. Espinice estima que este artículo 12 es una extensión de los

penales previstos en el artículo 1 y 2 y que en consecuencia estos sujetos serían en el caso de los supuestos del inciso 1 y 2. Cuando el contribuyente sea la persona jurídica, los sujetos activos de esas delincuencias, o sea tendríamos otro tipo penal por extensión del tipo, esto es la postura que adopta el Dr. Espince, si aplicamos, ese es mi criterio la teoría del órgano, no necesitamos pensar que esto es una aplicación de los tipos penales para estas personas, porque como órgano de la voluntad de la persona jurídica ellos son la persona jurídica misma, no alguien distinto de la persona jurídica por eso van a responder con las penas físicas y el problema se presenta porque la ley a dicho que va a responder solamente aquellos que han intervenido en el hecho punible. Los comercialistas sostienen que eso es quebrar el principio de la voluntad colegiada de un órgano, ese principio no lo respeta el Código Penal ni la ley penal, ¿por qué no lo respeta? porque todo reproche penal debe estar fundado en la culpabilidad, por eso excluye en la punibilidad a aquellos miembros de los órganos de voluntad que de alguna manera no hubieran participado en el hecho previsto en el art. 1 o en el art. 2, al cual me estoy refiriendo ¿qué importancia tiene esto? y este problema no lo tengo totalmente resuelto, así lo pongo a consideración de ustedes.

Este problema tiene importancia por ej. si ustedes leen el art. 2 las exigencias respecto a la entidad de la evasión no juegan y se aplican el art. 2, cualquiera sea el monto evadido en los supuestos de reincidencias. Si aplicamos la teoría que sigue el Dr. Espince que se trata de una extensión de los tipos penales las dos condenas anteriores debían ser contra esa persona, que hoy fue presidente de la sociedad tal y mañana es presidente de otra sociedad, eso sería la persona que estaría alcanzada por las dos sentencias anteriores, o sea individualizando la persona física si seguimos la teoría del órgano, la condena es del contribuyente, o sea de la persona jurídica, aunque la pena física la deba cumplir quien es ese momento fue el director, o el gerente o el administrador del órgano, le digo que este punto no lo tengo totalmente resuelto. Es una cosa que todavía esta en elaboración porque choca a veces con varios principios penales, pugna con principios penales pero no hay dudas que estamos trabajando en un área nueva, también tiene importancia determinar quiénes es el autor porque por ej. para extinguir la acción penal por que pago del monto evadido se dice que sólo podrá hacer uso de este derecho una sola vez ¿quién?

La persona jurídica podrá hacer uso de este derecho una sola vez o el Sr. Juan Pérez que fue presidente hoy de esta sociedad y mañana presidente de la otra, o sea cuando sea presidente de esta sociedad puede eximirse de pena, pero cuando mañana sea presidente de la otra no podrá eximirse de pena. Veán ustedes que importancia tiene la postura o sea el contribuyente sigue siendo la persona jurídica y si lo alcanzan a las condenas o el derecho de eximirse de un período de prisión.

Otro problema que plantea el art. 2 si ustedes lo leen, dice el art. 2 es un

delito de resultado, o sea que tiene que producirse la evasión dice evadiere total o parcialmente el pago de tributos o aprovechar individualmente de beneficios fiscales, adviertan ustedes que estamos con dos resultados distintos, dice evadir parcial o totalmente el pago de tributos, o sea no paga lo debido y la otra aprovechar individualmente los beneficios fiscales. Bueno los tributaristas conocen muy bien a que se refiere la ley con los beneficios fiscales o de que se trata, si leemos el art. 4 allí hay una enumeración de lo que son beneficios fiscales, obtener exenciones degravaciones impositivas, reintegros, recuperos, devoluciones de impuestos o subsidios de cualquier naturaleza, si volvemos a fijarnos vamos a ver que algunos de esos beneficios fiscales importan una evasión impositiva, porque haciendo uso del beneficio fiscal, como es por ej. obtener una exención o una degravación ¿que hace este sujeto? evade, no paga, al fisco lo que le es debido usando de este beneficio fiscal, pero hay otros beneficios fiscales, que no importan evasión sino que por el contrario importan por ej. reintegros, recuperos, devolución de impuestos o entregas de subsidios ¿qué pasa acá? acá el estado saca algo de su patrimonio y lo entrega al sujeto activo, por eso considero que este supuesto ya no es una evasión sino que es lisa y llanamente una maniobra estafatoria al estado. Dentro del marco del art. 172, porque valiéndose de un ardid o engaño, obtiene del estado engañado la entrega de una suma de dinero, llámase devolución de impuestos, llámase recupero o lo que fuera, lo importante es que sale dinero del patrimonio del estado y pasa al patrimonio del sujeto activo, en consecuencia eso es una conducta delictuosa que esta previsto como una defraudación al fisco dentro del art. 174 inc. 2ª, en función del artículo 172 el Dr. Carrera sostiene que el aprovechamiento de los beneficios fiscales no importan evasión, y que en consecuencia no juegan las limitaciones expuestas en el art. 2, sin interesar el monto por el cual halla existido este aprovechamiento, si se piensa como acabo de exponer que hay aprovechamiento que importa evasión, por supuesto que en las dos hipótesis juegan las limitaciones que están impuestas en el art. 2, como condiciones objetivas de punibilidad, para los que no manejan estos vocablos que vienen del derecho penal, quiere decir que son resultados que deben darse al margen del dolo del autor, o sea situaciones de hecho que deben llenarse para que la conducta sea atrapada por este art. 2.

Para la aplicación o interpretación de estas condiciones objetivas de punibilidad, por supuesto que los penalistas encontramos importantes dudas porque nosotros no manejamos el derecho tributario, dice obligaciones tributarias por un monto que excede de 10 millones de australes actualizados, o otras obligaciones tributarias, hay gente que sostiene que todas las obligaciones tributarias están comprendidas por la ley o sea tanto las nacionales como las provinciales como las municipales, bueno, las posturas cada una tiene sus fundamentos, yo estimo que es una ley penal, que la ley no distingue entre la

calidad de las obligaciones tributarias, que están comprendidas todas obligaciones tributaria que el orden económico que el bien jurídico tutelado, le interesa tanto las obligaciones tributarias nacionales, provinciales, municipales porque todas afectan al orden económico en su conjunto, ¿pero cuáles tengo que sumar para fijar este monto? los tributaristas me dirán si es posibles que yo sume todas las obligaciones que tiene el contribuyente, si hay alguna forma de determinar en un momento dado cuales son las obligaciones del contribuyente y cuanto ha evadido en el ámbito nacional, provincial o municipal, me parece que eso no debe existir, que no debe existir un registro o alguna computadora que yo marque el nombre del contribuyente y me liquide toda la deuda.

En el derecho Español que es de donde se ha extraído esta figura, hay una norma que en nuestra ley no se puso pero que está en el código español que dice: que distinguen las obligaciones periódicas y las que no lo son, o sea que las obligaciones que son por un período fiscal las sumas, o sea todas las que tienen como vencimiento un período fiscal determinado la suman y que en consecuencia si esa suma no alcanza a este monto no encuadra dentro del tipo, porque es una condición objetiva de punibilidad, en nuestra ley eventualmente puede ser alcanzado por el art. 1 ¿qué pasa con el inc. 2º? como lo interpreto de acuerdo a la interpretación que le da el Dr. Carrera dice que en el inc. 1º tenemos el universo de las contribuciones del contribuyente y que tenemos en el inc. 2º otra forma de contar ¿Cómo es eso? si la evasión no alcanza al inc. 1º tenemos que ver aún dentro del universo, si la evasión es superior al 40% de la obligación total que tiene el contribuyente y además esa obligación excede el piso fijado por el inc. 2º, o sea dos formas de computar el monto de la evasión, dentro del derecho español que tiene una relación igual, el inc. 2º no se usa para eso, se usa para las obligaciones que no son periódicas, o sea las obligaciones extraordinarias o por única vez, y si ustedes advierten la redacción del art. en el inc. a, se habla de obligaciones tributarias en plural y en el inc. b, se habla de su obligación tributaria en singular, o sea que en el derecho Español tienen ese doble criterio referido a tipos de obligaciones tributarias.

Nosotros hemos arriesgado una opinión, pero estamos seguros de estar totalmente en lo cierto y pedimos el auxilio de quienes operan en el campo tributario para ver como pueden hacerse ese cálculo, pero lo que si debemos tener presente al momento de la interpretación es esto: la existencia de una condición objetiva de punibilidad tiene como razón de ser la intención del legislador de alcanzar solamente a los grandes evasores del sistema, porque son aquellos los que son capaces de alterar con sus evasiones el orden económico que quiere custodiar o tutelar con respecto a las dos condenas anteriores.

Por supuesto que la ley no habla de reincidencias, en consecuencia no se trata de reincidencia sino que basta solamente de la existencia de dos condenas, pero

como la parte general del código penal es aplicable todo antecedente por una condena prescribe a los diez años, en consecuencia no podrá ser valorado, una condena que tenga más de diez años con relación a la nueva condena es porque, porque esta ley forma parte del sistema penal, quiero también destacar la vinculación que tiene el art. 2º con el art. 4º, si ustedes advierten el art. 4º es la pena más grave de la ley, de dos a ocho años de prisión y habla de quien, con el objeto de tener exenciones o desgravaciones impositivas o reintegros o recuperos, devoluciones de impuestos o subsidios de cualquier naturaleza, simulará la existencia de inversiones, o se valiera fraudulentamente de regímenes de promoción, ¿qué hay de distinto con la norma anterior? que no está exigiendo la existencia del perjuicio, o sea dice basta que obtenga, que para obtener, o sea esta indicando la finalidad, no dice para qué obtengo o que halla obtenido, le basta que obre para, y simule inversión, o sea que estamos en algo singular, que es la sanción más grave de la ley en relación a una conducta que aparentemente carece del resultado dañoso, un delito de peligro, en la realidad existe el daño porque cuando se simula las inversiones ya se ha obtenido de alguna manera los beneficios impositivos, no es a posteriori, a pesar de la redacción en realidad en el "para", se confunde casi con la obtención del resultado, pero la ley no lo exige la razón del garante está que la importancia que tienen estas conductas para el desarrollo económico de un país, porque están utilizadas para eso, para motorizar lo económico de la nación, de allí volvemos a acentuar que no es la recaudación sino el orden económico.

El segundo supuesto de valerse fraudulentamente de regímenes de promoción, está señalando otra conducta, el beneficio de la promoción se ha obtenido correctamente, pero se utilizó en forma fraudulenta, o sea son los casos que hemos vivido de gente que se instala en lugares en que esta legislado en regímenes de promoción, pero en realidad no fabrica allí, sino que fabrica en otra parte, y lo traslada, o sea se vale fraudulentamente de este régimen de promoción, les advierto que tiene una pena superior a la estafa, a la defraudación al estado, que tiene un máximo de seis años, esta tiene ocho años, y el otro art. que está conectado con este art. es el art. 10. En este las facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, ¿de qué se trata esto? son maniobras defraudatorias específicas, cuyo fin sea percibir beneficios o exenciones impositivas en materia de importación o exportación, ¿de qué se trata? se trata de una figura específica en relación a los negocios de que se trata. Bueno, con esto dejo fijado los puntos y los invito a todos a participar en la medida de sus conocimientos porque nos va a enriquecer muchísimo en relación a las posturas que hemos adoptado.

Dr. Ochoa:

El tema que me ha tocado a mí, como ya lo adelantó la Dra Cafure, en el tratamiento en la cátedra de Penal II fue el análisis del art. 1, que en cierto modo, en cuanto a los elementos y a las acciones que nunca es la base del art. 2, que precisamente va a tocar la parte de evasiones tributarias, más allá de compartir lo que se refiere al bien jurídico protegido por la ley, yo estimo que específicamente en el art. 1 lo que se está protegiendo es la incolumidad de la fiscalización tributaria y un integral percepción dentro de un tiempo debido de el impuesto del tributo, la norma es clara en cuanto a la posibilidad de determinar quiénes son los sujetos que se consideran activos del delito, ya sea el responsable por deuda propia o el responsable por deuda ajena, en cierto aspecto nos remitimos a la ley 11683, en lo atinente al art. 15 y 16 quien es el que lo determina, sin lugar a dudas estos sujetos activos realizan acciones sobre un objeto cual es el estado contable que puede ser de una persona de existencia ideal, de una persona jurídica o una persona de existencia física, los elementos o mejor dicho antes de los elementos, me voy a referir a cuales son las acciones, los verbos los cuales ha enunciado el art. 1, son el ocultar, modificar, disimular o no revelar la real situación económica o patrimonial más allá del significado que puede tener cada uno de estos verbos, que es el significado común que se le puede dar en virtud al diccionario.

Quisiera hacer hincapié, hay un común denominador de cada uno de estos verbos que es desplegar maniobras de índole dolosas, en lo cual el engaño y el ardid están llevados de la mano, nos están dando un cierto aspecto de lo que es la ley en su conjunto, estas acciones, están íntimamente vinculadas a elementos objetivos del tipo, tales como la utilización de medios que hacen a la doble contabilidad, declaraciones, liquidaciones o falsos, la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando tuviera obligación de hacerlo o efectuando facturación o evaluaciones en exceso o en defecto o bien valiéndose de cualquier otro ardid o engaño, en realidad yo considero que el legislador podría haberse ahorrado una redacción seriamente compleja si hubiere tan solo colocado ardid o engaño, porque en definitiva cada uno de los elementos que he enunciado de la lectura del art. 1, se pueden circunscribir a lo que es un ardid o un engaño.

Otra de las características que yo estimo que es importante es en lo que hace al perjuicio, esto es desde ya un delito, que implica un tipo delictivo dentro de las estructuras de la dogmática penal, este tipo, es un tipo de peligro, no se requiere no se exige que haya un daño concreto, que salga dinero, que haya una evasión, etc. sino que basta que el bien jurídico protegido corra riesgo genérico concreto en la cual ya se produzca un daño concreto, en definitiva el art. 1º quedaría desplazado y tendríamos que usar el art. 2º, porque el art. 2º parte de la base que se ha producido una evasión, eso es una de las características que yo estimo que hay que tener en cuenta o que es de importancia, lo consumación lógicamente se lleva a

cabo a partir del momento de la utilización de estas acciones, elementos o medios se puede lograr en definitiva poner en peligro el bien jurídico que acabo de señalar, finalmente, estimo que es de relevancia la subsidiariedad de esta figura algunos autores estiman que se aplica a todo el código penal, cualquier figura del código penal que puede tener alguna vinculación en relación ha esta ley, que tengan escalas penales más severas estaría desplazando la figura del art. y esto no es así. La subsidiariedad implica que necesariamente hay un tipo penal en la ley penal tributaria 23771, específicamente el art. 2º, que es el que lo esta abservando, incluso si ustedes se toman la molestia y leen la redacción del art. 2, más allá de indicar cual es la sanción dice que mediante cualquiera de las maniobras mencionadas en el artículo anterior, evadiere significa que acá hay una relación de subsidiariedad entre un artículo y otro, uno es el principal y otro es el secundario, uno es el que absorbe el art. 2º, el otro que es el art. 1º que en definitiva también cumple una función primordial por que está indicando cuales son las maniobras los elementos en base al cual, el dos se torna en una acción pública.

Por último y dentro del aspecto de la subsidiariedad, estimo que este art. 1º es de carácter residual porque ya sabemos el art. 2 fija pautas, o objeciones objetivas de punibilidad, como ya lo adelantó la Dra. Cafure, también subordino a que las acciones típicas antijurídicas sean castigadas, pero que sucede cuando algunas de estas acciones no superan o son insuficiente, a luz de los montos que establecen las letras A o B del art. 2º, aparentemente la acción quedaría impune según lo que yo opino, estas acciones por una cuestión de insuficiencia en cuanto a los montos no podía quedar comprendido en el art. 2º, no quita de que ya ha puesto en peligro la fiscalización tributaria, yo estimo que puede quedar comprendido en el art. 1º por un carácter residual y también por una cuestión de orden sistemático en cuanto a la subsidiariedad de la norma, nada más. Esto ha sido en forma breve cuál ha sido mi ponencia en este congreso.

Dr. Gavier:

Yo trato de aportar mi idea en base a lo que la Dra. Cafure acaba de exponer en uno de los puntos, concretamente con el art. 14 en cuanto a quien es el obligado y en cuanto a quién beneficia esta causal de extinción de la acción penal. Ella misma a dado una pauta importante a recalcar al comienzo que en el derecho penal es imposible dentro de la estructura de un D.P. aquí en la mayor parte del mundo, es imposible que recaiga la responsabilidad penal en una persona jurídica, en una persona ideal, en este caso en las sociedades comerciales. En efecto, en la ley 23.771 está dirigida, no a las personas ideales, sino a las personas físicas y todos los delitos solo pueden ser sometidos por las autoridades o los titulares de los órganos de las personas jurídicas, por lo tanto el art. 14 también va dirigido a las personas físicas, a los titulares de los

órganos, por lo tanto el beneficio de la extinción de la acción penal, la única vez esta referida únicamente a las personas físicas. A esos titulares de los órganos que infringieron la ley, aunque en definitiva el obligado tributario sea la persona ideal, porque aquí el caso es similar a cuando una persona que actúa en nombre o con motivo de funciones en las personas ideales, en el campo civil se extiende la responsabilidad civil a la persona jurídica, pero también la tiene la persona física.

En un cuasi delito son obligados solidarios; en el caso de la evasión tributaria serían obligados solidarios también la persona física que comete el delito y la persona jurídica que debe el tributo. Pero una cosa es la responsabilidad tributaria y otra la responsabilidad "penal" tributaria que sólo recae en la persona física. Por lo tanto frente a la obligación de pagar lo puede hacer la persona física, con fondos de la empresa, de acuerdo a como haya actuado el responsable frente al responsable de ese órgano, si se ha comportado fuera de los intereses de la sociedad. Eso con respecto al pago. Con respecto a la única vez al uso de esta extinción de la acción, se refiere a la persona física.. Esa por ej. puede tener otros titulares en el día de mañana y si vuelve a producirse un ilícito tributario esos otros titulares gozaran también de la exención del art. 14, sin importar que haya sido utilizado por segunda vez, porque no es la persona física el destinatario.

Presidente:

Está bien claro. Muchas gracias. ¿Quién va ahora?

(no se identificó):

Yo les aclaro que no soy abogado soy contador público que estudio temas tributarios y que la sanción de la ley 23.771 nos ha obligado a los profesionales de Ciencias Económicas en general, a adentrarnos en el estudio de esta rama que en nuestra formación no estaba prevista en función de las materias y planes de estudio.

No obstante nos encontramos con una rama nueva en la cual tanto abogados penalistas deben estudiar derechos tributarios, cuanto contadores debemos estudiar derecho penal.

La experiencia de estos dos últimos años de aplicación de Ley Penal Tributaria ha generado abundante y rica jurisprudencia y otro tanto podemos decir del aporte doctrinario que han hecho relevantes autores, a mí me preocupa que en el marco de un Congreso de esta índole, y por eso solicité el uso de la palabra, no se haga un juicio crítico del art. 1º de la Ley Penal

Tributaria, como hacen un juicio crítico del art. 2º, art. 14 y del art. 16. Yo quiero plantear la derogación lisa y llana del art. 1º. Porque interpreto que esa redacción vaga, ajena a una descripción del tipo, como exige el derecho penal, supone que todos somos supuestamente evasores fiscales y estaríamos todos encuadrados en el art. 1º. Desde un contador que deba registrar la emisión de sus comprobantes de honorarios hasta una sociedad unipersonal, una S.A. una S.R.L., todos estamos bajo sospecha. Digo esto por que esta descripción vaga a que alude el art. 1º, observen Uds. que hace sospechable de evasión a todo aquel que mediante doble contabilidad o declaraciones pudiere obstruir la verificación fiscal.

¿Qué entiende la D.G.I., que actúa generalmente como querellante, por doble contabilidad? Realmente no sabemos. Es más; les digo que yo puedo llevar entre cuatro y cinco contabilidades, diez contabilidades: una de costos, una bancaria, una financiera, una operativa, una de gestión y así sucesivamente hasta tanto mi paranoia registral me lleve a tener tantos registros y estadísticas de mi gestión, sin que esto importe que yo pueda ser un sujeto sospechable de producir un acto ilícito lo que aquí ocurre es que este artículo defectuoso, y por lo cual estoy planteando la derogación, no tiene presente la importancia que tiene en el sistema tributario argentino la ley 11.683, la cual rescato, la importancia que tiene el acto de autodeterminación tributaria que hace el contribuyente a través de sus declaraciones juradas. Si éstas están expresando la real situación económica de sus operaciones, ¿qué importancia tiene que tenga varias contabilidades, borradores de trabajo, estadísticas, etc., etc., sin que esto no importe un acto de dolo?. Por lo tanto aquel contribuyente que tuviere en legal forma sus registros contables, destruya cualquier presunción de las que están aquí contenidas. La importancia por ende o como resultante residual es que no haya dolo en sus declaraciones juradas.

¿Y por qué pongo el acento en el acto de autodeterminación? En el sistema de la ley 11.683, el más importante, el más relevante deber formal que tiene el contribuyente, es la autodeterminación tributaria y la presentación de sus declaraciones juradas es el verdadero acto que otorga virtualidad a esa expresión de capacidad tributiva o de riquezas según se trate que estemos analizando, impuestos a las ganancias, a los patrimonios o a las ventas en el caso del I.V.A.. A partir de allí, de que se detecte una omisión de operaciones grabadas, a partir de ese acto podemos entrar en la problemática penal y analizar si infringe las escalas previstas en el art. 2º o no llega a satisfacer esos requisitos. Pero a mi juicio el art. 2º esta actuando como barredor del art. 1º y por ende no tiene objeto, como en muchos códigos tributario de otros países prever estas figuras de peligro, peor aun cuando se trata de redacciones defectuosas que pueden inducir al denunciante, en este caso la D.G.I. a colocar

bajo sospecha a todo el universo de contribuyentes Ese es un punto.

El otro punto que me preocupa es aquel que considera que el art. 14 otorga un beneficio al contribuyente que paga la determinación que hizo impropriamente la D.G.I. según el informe técnico del art. 16 (después voy a explicar por qué digo impropriamente e informe técnico). Digo que el art. 14 no importa un beneficio a los contribuyentes, mas allá del que paga y por esa vez no va a la sombra. Pero atención, es por única vez. O sea que el beneficio, importa en lo que en términos futbolísticos decimos "tarjeta amarilla", con el agravante de que la justicia, por los que yo atribuyo a una inexperiencia en el conocimiento de la materia tributaria, ha otorgado la extinción de materias penales "de oficio", como consecuencia de que el contribuyente se ha presentado a los regímenes de presentación espontánea. De oficio quiere decir sin solicitud del contribuyente se le otorga la extinción, es decir se le otorga la tarjeta amarilla sin costo alguno. Le hacen gastar el único cartucho (y tengo jurisprudencia al respecto) que no solamente la ha aplicado la justicia en lo penal y económico en Capital Federal, sino que la Cámara ha avalado el decisorio del juez.

Para mí es una circunstancia y es deplorable porque evidentemente es una involución en la teoría subjetiva del delito en razón de que vuelve a la teoría objetiva del siglo pasado en que producido el daño, el infractor era sancionado mas allá de que su conducta volitiva hubiera deseado o no el daño.

Por su parte el art. 16 (esto lo digo en términos muy sintéticos porque trato de que se fomente el debate) entiendo que debe ser derogado el tercer párrafo en razón de que hay un vicio procesal. El informe técnico del art. 16 tiene como plazo para su elaboración por parte del fisco el termino de treinta días. Sin embargo el juez una vez que practica la detención del imputado, por el nuevo Código Procesal Penal, ley 23.984 en vigencia desde el cinco de setiembre de este año debe producir, dentro de las 24 hs. siguientes a la detención, prorrogable por otro lapso igual, a tomar la declaración indagatoria al supuesto infractor. Qué le va a preguntar el juez penal a este supuesto infractor si desconoce absolutamente los términos de aquel informe que va a ser conocido por él y tendrá en sus manos al cabo de los treinta días si, con suerte, el fisco se lo entrega pues sabemos que en la práctica ocurre que el fisco pide prórroga a los efectos de completar ese dictamen. Además, aun cuando lo tuviere, (allí estoy señalando un vicio procesal).

Además recuerda que el art. 306 del nuevo código le dice al juez que "deberá ordenar el procesamiento dentro de los diez días siguientes a la toma de razón de la indagatoria, ordenar la libertad si no se encontraran mérito o el sobreseimiento si este contribuyente o imputado no puede ser aprehendido por ningún tipo penal (1^{er} vicio). O sea que hay un impedimento temporal entre el

momento de la indagatoria en la que el juez desconoce cuales serian las figuras que se estarían violando, respecto del tiempo aquel que debe tomar necesariamente el fisco para producir el dictamen.

Segundo punto: ¿qué es esto del informe técnico del art. 16? ¿Es una prueba pericial? La jurisprudencia ha dicho no. ¿Es una determinación de oficio?. La jurisprudencia ha dicho no. ¿Qué es entonces?. La jurisprudencia dijo: es un dictamen técnico unilateral; Y el contribuyente va a tener que verse compelido a que si no lo satisface es procesado, y si lo satisface le otorgan el beneficio de la extinción. Esto es una novedad producto de mentes trasnochadas por que evidentemente Uds. observen -y ya hay jurisprudencia en la causa "Tarico"- donde el juez ordenó que se pasara a prueba el dictamen del art. 16, desde el momento que no importaba dijo el juez, una determinación de oficio, no es un procedimiento controvertido, hay una violación al principio de la defensa en juicio, creo que este es un principio del derecho penal, también y muy importante, a tal punto que la D.G.I. apeló este decisorio en la cámara, que dio curso a la apelación, pero con fecha octubre de 1991, el Dr. Montesano Rebon, en ese momento procurador general de la Nación, emitió el dictamen 37/91, en el cual se instruye a los fiscales de la nación a no satisfacer favorablemente tal decisión, en tanto el contribuyente no hubiera hablado el cien por cien del monto determinado en ese dictamen técnico del art. 16. Obviamente este antecedente viene a Cámara y será resuelto en consecuencia. Desconozco cuál ha sido el decisorio, creo que aún no tiene resolución, pero ahora ven ustedes que todo esto conduce a que en sede penal un informe de tal naturaleza debe necesariamente abrirse a prueba, para que el contribuyente, en virtud del uso de su defensa, opine sobre "no solamente el quantum de la obligación sino también de la propiedad misma del gravamen", según el juez. Si este procedimiento debe estar informado por los principios constitucionales que garantizan la defensa del imputado en juicio, obviamente este párrafo del art. 16, el que alude al dictamen técnico también debe ser movido de lugar. Yo por ahora y por respeto a los colegas que están deseosos de participar, dejo aquí mi posición. Muchas gracias.

Dr. Santamaría:

Yo quisiera hacer un agregado a la exposición de los doctores. En primer lugar, lo que el Dr. Gavier agregó es lo sustentado por la D.G.I..

La ley penal tributaria va dirigida hacia personas físicas y no personas jurídicas. Por lo tanto la extinción de la acción penal va referida al contribuyente en particular, que es quien cometió del delito.

En segundo término, en referencia a lo expuesto por la Dra. Cafure de Battistelli, quizás un agregado con respecto al art. 2º de la ley penal tributaria. Es una contradicción o una acción de manifiesta inequidad que se da en el mismo artículo, porque con el art. 2º se agrava la pena haciendo referencia al art. 1º, y establece que cuando las obligaciones tributarias son superiores a un monto de \$ 14.720, monto actualizado. Y el segundo inciso, cuando fuera superior al 40 % de su obligación tributaria, si este porcentaje superara la suma de \$ 367. Un ejemplo: supongamos que la evasión del contribuyente sea de \$ 14.000, y éstos no representen el 40% de su obligación tributaria, lo encuadraríamos con una pena menor dentro del art. 1º. Pero que pasa si la evasión, o el monto fuera de \$ 1.500 y la evasión del contribuyente es de \$ 750. Estaría dentro del art. 2º, con un agravante de la pena; por lo tanto vemos: por \$14.000 estaría encuadrado dentro del art. 1º. Y el contribuyente cuyo monto de evasión fuera superior al 40%, estaría con la pena agravada del art. 2º Con lo cual se daría una situación de manifiesta inequidad, y lo que lograría es abarrotar los Tribunales Federales de pequeñas causas. Hay un autor Chiara Díaz que hace este análisis (que no me pertenece). Tercero: Con respecto a lo que decía el contador un ejemplo de doble contabilidad puede ser la doble facturación, el contribuyente es responsable inscripto, facturas A y B, y tiene 2 factureros A con la misma numeración y lleva doble contabilidad, una que muestra a la D.G.I., y otra que sirve de provecho propio, donde están los números reales.

Aunque es un ejemplo obvio, mejor, así es entendible por todos. He terminado.

Cr. Fraud:

En primer término quiero recoger el pedido de ayuda o colaboración de la Dra. Cafure, creo que es útil.

Yendo al problema que nos ocupa, si el debate parlamentario es una fuente de interpretación de las leyes, hay dos cosas que a mi juicio quedan claras: la primera es que el bien jurídico protegido más que el orden económico (y esto está en el informe de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, que también lo recoge la Cámara de Senadores) es la Hacienda Pública, sin distinción de que ésta sea nacional, provincial o municipal. Y aquí una breve digresión: en el último instante cuando se le da sanción definitiva a la ley, se establece por vía de un senador que quedan comprendidos también los tributos provinciales y municipales, sin aditamentos ni discusión. Esto con respecto al ámbito de aplicación de los tributos. Otra cosa es que no entiendo por que hay una discusión o disquisición entre lo que

puede ser una evasión por vía de no pagar o una evasión patrimonial por el hecho de que el Estado le pague a un determinado contribuyente. Si la Hacienda Pública es el bien jurídico tutelado parecería que la lesión patrimonial que sufre la H.P. se da tanto cuando no cobra como cuando paga. No sé si la interpretación de ésta norma repugna al derecho penal. Lo tercero es con respecto, es que si nos ponemos de acuerdo de si las personas jurídicas (esto lo ha señalado el Dr. Martorell en un reciente art. de la ley) son técnicas en materia jurídica para el accionar de p. físicas, el contribuyente responsable puede ser una persona jurídica pero esto no basta para que la responsabilidad en las personas que son las que realizan el ilícito por vía de algunas de las figuras establecidas en la ley.

Tal vez para el Derecho Penal, la figura que es lo que hace falta tipificar aquí, porque parece un vacío que a los penalistas no los satisface probablemente con mucha razón, es que tenemos que entender que lo que llamamos "declaraciones juradas", en definitiva son balances fiscales y éstos, que son producidos por las persona jurídicas y las personas individuales, en tanto tengan datos falsos que prohíben la evasión o alguna otra forma de lesión patrimonial a la Hacienda, también clarifican bastante este tema.

Por último, el tema de la reincidencia: si lo sometemos a esta breve explicación que me he permitido hacer, en el sentido que las personas o los contribuyentes tienen individualidad frente al impuesto, en cada uno de los casos no serán las personas que dirigen o fiscalizan a las personas jurídicas, sino la persona jurídica en sí. Muchas gracias.

Dr. Helmbrecht:

Lo mío es simplemente una pregunta y se refiere al bien jurídico protegido. No me queda muy claro como podemos interpretar el art. 14, en cuanto a la extinción de la acción penal que el bien jurídico protegido sea el bien público económico y no simplemente el deseo de una mayor recaudación fiscal, por lo cual estaría de acuerdo con el Dr. Carreras, que este art. sería inconstitucional y que el bien jurídico protegido no podría ser del orden público económico porque no condice con el espíritu de la ley, específicamente en el art. 14. Nada más.

Dr. Monzó:

Recién estaba pensando en la expresión "repugna al derecho penal". Estaba pensando que no sólo repugna al derecho penal sino que hasta llega a asquear la moral pública.

Comparto plenamente las expresiones y la hago afirmación a la pregunta del Dr Helmbrecht, en cuanto al art. 14 de la ley Penal Tributaria. Digo que asquea la moral, porque un señor que ha delinquido, haya delinquido, supongamos con doble contabilidad, lava su delito lava su culpa, por no decir que lava su dolo, pagando, porque esa es la verdad, la acción penal se extingue, independientemente de que subsista a una eventual reincidencia, pero la acción penal se extingue cuando nuestro buen señor paga, entonces, en definitiva dentro de poco lo que podemos hacer, es que un señor que emitió un cheque volador también pague y que diga que fue una broma; o bien una defraudación entre particulares, que no pase de una broma y se devuelve lo que se ha entregado.

Con respecto a la situación particular que estableció ese interrogante, que tiene la Dra. Cafure, me parece que es sumamente interesante y muy profundo el tema de los sujetos verdaderamente implicados, cuando se trata de una persona jurídica me parece un poco de luz al respecto, entrego el art. 12 de la ley penal tributaria, si Uds. me permiten ¿lo puedo leer textualmente? Gracias. "Cuando se trata de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u otras identidades de la misma índole, la pena de prisión por los delitos previstos en esta ley corresponderá a los directores, gerentes, síndicos, administradores, mandatarios o representantes, que hubiesen intervenido en el hecho punible". Correlacionando estas normas con probablemente el art. 54, párrafo tercero de la ley de sociedades y el art. 274 caeríamos en la cuenta de que en definitiva los responsables por la comisión de estos tipos de delitos de actos perjudiciales no sólo a la comunidad, al Estado, si no también a la sociedad a la que mal representaron. Probablemente lleguemos, como decía, de que los responsables en definitiva son esas personas físicas, que han actuado encubiertas bajo la apariencia de la sociedad a la que mal representaron. Gracias.

Dra. Alvarez:

Yo voy a acordar el tópico, de la Dra. Cafure, en relación a las personas jurídicas, con relación a lo que dijo el Dr. Frau, se tratan de tipos delictivos que es necesario para construir adecuadamente el hecho punible, la labor de las distintas ramas que están relacionadas de lo contrario, difícilmente podremos captar el hecho delictivo, en este caso, los que se dedican al aspecto tributario, al aspecto penal o al aspecto societario. Con relación al tema que le preocupa a la Dra. Cafure, del sujeto activo, las personas jurídicas, disiento un poco con la posición del Dr. Monzó, por que centre mi análisis desde el punto de vista de las sociedades anónimas las S.R.L. que se desenvuelven en el mundo jurídico a través de la estructura del órgano, estas sociedades están en estructuras a través de sus órganos, en este caso la sociedad anónima, en el orden interno, en la

parte de gestión, los directores, funcionan de forma organizada o colegiada, creo que en relación a esto, la imputación a los sujetos comprendidos en el órgano, puesto que desempeñan, cometen el hecho delictivo, en ejercicio de sus funciones. Esto es concordante también con los principios penales en los arts. 300 y 301 (lado b-12). El doctor habló del art. 54, a mí me parece que no se trata de que se usa la sociedad para cometer hechos delictivos, sino que se trata de funcionarios que actúen por la sociedad, forman parte de la estructura societaria, se produce la irregularidad según lo que entiendo, sin perjuicios de que mas allá del daño que produzcan estos socios y de la solidaridad, que civil, de acuerdo a las normas societarias, le cabe a la sociedad las acciones de responsabilidad contempladas en el art. 74 de la ley de sociedades.

Dr. Bocchiardo:

Respecto a la ley 23.771, hay dos temas que quisiera puntualizar, el primero es referido al ámbito de aplicación, un tema que personalmente me preocupa, hay dos posiciones un tanto irreconciliable, unos que dicen que toda la ley es aplicables salvo algunos aspectos procesales y otra posición, sustentada por el Dr. Carrera, siguiendo la posición de Ricardo Núñez y de otros autores, en tanto y en cuanto sostiene que es únicamente aplicable; y en el orden nacional, hablemos de la materia tributaria no de la previsional donde esta claro el tema.

El Dr. Carrera sostiene que no es aplicable al orden provincial y municipal, frente a la mayoría de los autores que si lo admiten como aplicable, la Dra. Cafure y el Cr. Frau, referido al tema. Pero lo que me preocupa es lo siguiente, el hecho de que los diputados y senadores hayan dicho que era aplicable al sistema, me tiene sin cuidado, porque para a mí lo que vale es el ordenamiento jurídico, porque con ese criterio, falta que un senador o diputado diga cualquier cosa en contra de la Constitución y no existirían leyes inconstitucionales nada más porque el legislador lo dice, eso como jurista no lo puedo admitir así que me tiene sin cuidado. Yo voy a ver la ley, qué contenido tiene la ley, y si eso está de acuerdo con la Constitución Nacional.

En ese sentido me da la impresión que la ley 23.771 no es aplicable en su totalidad al orden provincial y municipal, por que de igual manera quería hacer referencia a los antecedentes extranjeros, se habla de los antecedentes españoles e italianos, pero la verdad es que son países que tienen una constitución distinta, nosotros tenemos un sistema federal de gobierno donde están claramente distribuidas las facultades, con rango constitucional, donde se habla claramente que los delitos corresponden a la nación, su legislación y algún tipo de contravención en su ámbito y el tema contravencional es correspondiente a

las provincias; en esa ley encontramos algunas disposiciones de carácter netamente contravencional, algunas de las figuras de los arts. 2º, 5º, 6º, bueno estos artículos contienen figuras típicamente contravencionales, ya Carrara decía que si en un Código Penal se ponía una contravención, el que estaba mal era el Código y no la contravención que habían incluido en ese texto legal. En este caso a mi entender y en esto entiendo que sin duda es opinable, lo que está mal es la ley que la ha incluido, es decir esas contravenciones no pueden estar dentro de una ley penal tributaria. El hecho que lo hayan dicho los legisladores, el hecho que se haya incluido una ley penal especial no quiere decir de por sí que esté bien hecho, sino habría leyes inconstitucionales entonces, así como en el derecho tributario admitimos que existe una obligación tributaria sustancial, toda esa figura relativa a la percepción de la deuda tributaria todo lo relativo a la sobrefacturación, al uso de exenciones en forma indebida, reintegros, reembolso, que se obtienen indebidamente, etc, pueden ser delitos y en ese caso serían aplicables; al orden nacional provincial y municipal, pero lo que constituye una contravención es decir, el hecho de no presentar declaración jurada de no inscribirse y otros tipos de maniobras, evidentemente de que son conductas que están obstruyendo el normal desarrollo de la actividad de la administración y si pasa esto evidentemente son contravenciones y su sanción corresponde exclusivamente al estado provincial, en nuestro sistema constitucional, no hablo de italiano ni español, bueno esa es la primera preocupación.

La segunda preocupación es la del art. 2º, evidentemente que la fijación de estas condiciones objetivas de punibilidad correlacionada con el art. 16, donde establece la prejudicialidad de lo resuelto por el juez federal o el que corresponda, ante la determinación de la dirección, sin duda que trae numerosos problemas, en primer lugar se puede dar la situación, se habla de un informe que debe tener el juez, eso no es una determinación que ha acudido acá, es que el estado ha transferido su potestad de determinar la obligación tributaria, su facultad propia de determinación a través de un acto administrativo, ha delegado en el Poder Judicial esa facultad, es que el Estado ha renunciado a esa facultad de determinar la obligación tributaria que es una obligación propia conforme a nuestro sistema constitucional, sin duda que eso a mi entender no queda claro y lo que ha hecho en realidad esto es paralizar el cobro de la deuda tributaria, que es lo que quiere el Estado, porque él puede iniciar el procedimiento de iniciación de juicios, pero no puede concluirlo hasta que no lo haga el juez y lo que resuelve el juez tiene efecto vinculante hace lo que el resuelve, dense cuenta que prácticamente la determinación de oficio ha caído totalmente sin objeto, sin sentido, esto se presta un poco a sin prejuizar, sobre la calidad de las personas, si prejuizar sobre una actitud mal intencionada, pero se puede prestar evidentemente a extorsiones por un lado por parte del

fisco y se puede prestar también a condenas que son correctas.

La otra cuestión esta referida también en relación a este artículo dos que no ha caído totalmente en desuso y por supuesto la finalidad del fisco que es percibir esa suma, si no se extingue la acción por que pague el imputado, seguirá adelante y nunca podrá hasta que no se termine, el fisco no podrá su crédito fiscal. Otra cuestión que quería hacer referencia es el tema relativo a la disposición de la ley 23.771, ha hecho inexplicable el artículo de determinación de oficio sobre base presunta, prácticamente hay que olvidarlo, ya no existe más, porque usted hace una determinación sobre base presunta y sobre esa base presunta trata de formular una denuncia penal, no puede prosperar por que, no se puede condenar en base a una presunción, o sea que ha dejado inutilizado gran parte del procedimiento establecido en la ley 11.683, esas dos reflexiones quería hacer nada más, sobre estos temas, ya que el tiempo es tirano.

Cr. Prada:

Yo no soy penalista, tampoco soy abogado, soy profesional de ciencias económicas, y al contrario de lo que dijo un colega que me precedió, ha esta altura de mi vida no estoy dispuesto a estudiar derecho penal, por eso me tengo que basar en lo que dicen los abogados especialistas en la materia. He escuchado con suma atención las exposiciones de la doctora Cafure y el Dr. Ochoa, que me parecieron sumamente interesantes, y estimo que deberé recurrir a ellos en caso de que algunos de mis clientes se vea sujetado a algún proceso de esta naturaleza. Pero lo que no he escuchado y eso me llama la atención, de ambos expositores, es alguna crítica ácida hacia esta ley, tantas, y tantas preguntas hace tener a los especialistas, si los especialistas no se ponen de acuerdo, sobre estos temas, qué nos queda a nosotros para ello. Creo que uno de los objetivos de este congreso es justamente la legislación y a mi lo que me gustaría ver que surja de esta comisión es realmente una crítica tan grande, y profunda que esta ley con todos los aparentemente defectos que tiene por lo que los expositores dicen, no debiera ser aplicado hasta tanto una buena legislación sobre la notoria se dicte o una reforma de la misma. Creo que esto es fundamental y en este sentido, quiero también mencionar que es también costumbre de la D.G.I. involucrar en cualquiera de estas situaciones, tanto a los directores, como en los síndicos en un mismo pie de igualdad. Recuerdo que síndicos podemos ser todos los que estamos acá presente, abogados o contadores, y como tal tenemos solamente un control de legalidad de las empresas y no un control de gestión. La D.G.I. lamentablemente eso no lo interpreta y mi temor es que tampoco los jueces lo interpreten de esa forma y nos involucren a todos en

cualquier medida, y casos concretos sobre el tema, en estos momentos hay un proceso en la capital federal sobre una quiebra, en la cual un síndico, este siendo cuestionado por no denunciar, en el caso de quiebra, retenciones de aportes, no ingresados en término.

Entonces yo quiero llamar la atención, porque nos afectan a todos, no quiero pensar, que los abogados estén en mejor condición que los contadores por que ellos no son profesionales expertos en la materia y los abogados pueden aducir que se basan en los informes del contador, yo creo que todos estamos en este mismo bote y en ese sentido es que expreso mi más ferviente deseo que de que acá surja una crítica de lo más acerva posible a este tipo de legislación.

Cr. Balzarotti:

Ocurre que el derecho tributario tiene la particularidad de ser sancionado por el Estado que en razón de que él se convierte en acreedor y en razón de él se convierte en juzgador del que está del otro lado y en razón de que esta es una república, los ciudadanos tenemos un gran contravalor garantizado por la Constitución.

En cuanto a que esta privilegiadísima situación del Estado, que sanciona la ley, es acreedor de la ley que ella sanciona y finalmente sanciona al que no la cumple, éste tiene la debida protección en las leyes. Sin embargo, no he escuchado gran cosa acerca del contravalor: esto es de qué manera el contribuyente que eventualmente pudiera estar perseguido injustamente tiene mecanismos de defensa. Fíjense Uds. que además el derecho penal, es un derecho totalmente subsidiario, hay gente que pasan por la vida sin ninguna vez rozar el derecho penal y hasta este momento, yo que tengo 57 años soy uno de los que así disfruta de la vida, nunca el derecho penal me ha tocado.

Tomando como contador que soy, ejemplos de la vida cotidiana recuerdo que cuando se debatió si Monzó era o no asesino de su mujer, se discutió enormemente, si la había matado antes o después de tirarla. ¿Por qué el juez necesitó del médico para saber qué había pasado realmente?, una persona muerta, que aparentemente fue matada por un balazo, debe ser objeto de la autopsia para que se muestre que no estaría ya muerta cuando el balazo le fue perpetrado.

En nuestra materia quien es el que decide si el ilícito se ha cometido para entonces juzgarlo, la misma parte, por que el contribuyente en esta materia no goza de la seguridad que representa el hecho de los que se esté debatiendo, es una determinación hecha sobre bases ciertas y no en el sentido de la ley 11.683 sino, que realmente, ha habido una determinación, se esté juzgando a una

persona por la presunción de su condición delictiva y luego de empezar a juzgarlo, entonces empieza la probanza de si fue o no infractor con un agravante y en esto vuelvo a mi condición de ciudadano: cómo sé yo realmente que seré bien juzgado si en definitiva el expediente del cual resultara mi condición o no de punible está en manos del juez, por qué no la determinación de oficio previo, además de que una enorme parte de los casos la determinación impositiva hecho de la más rigurosa buena fe, sea del contribuyente o sea por la administración se basa en presunciones, admitiendo que sea, que estamos en presencia de una declaración reprochable en razón que no cumple con las presunciones, me pregunto hoy realmente ¿es delincuente, quien sólo es juzgado por las presunciones de la determinación? Personalmente pienso que aquí hay una zona, extremadamente confusa, una zona muy gris en la determinación en la aplicación de la ley penal tributaria, por que en tanto la prueba no este probada y a la culpa no se la prueba por presunciones, el presunto delincuente no puede ser sancionado y una última pregunta que tiene que ver con lo que dijo Prada. El juzgado federal de la ciudad de Ushuaia, tiene un reciente fallo en donde dice que el contador, que es siempre imputable en razón de su incumbencia que siendo contador es imposible que no sepa lo que esta pasando en la empresa, no estoy hablando del síndico, estoy hablando del contador, de modo que somos los contadores presumidos de oficio y por el estado de delinquentes por el solo hecho de disfrutar del título que el Estado nos ha dado, yo no me aparto de ninguna manera, que debe haber una buena cantidad de mis colegas, que deberían tener la correspondiente sanción por su accionar indigno, pero que el solo hecho de ser contador público lo ponga a uno en la presunción de ser cómplice del infractor tributario me parece realmente una exageración y acerca de esto quisiera tener alguna opinión de los integrantes de esta comisión, gracias.

Sr. De Rivas:

Simplemente yo quisiera hacer una observación respecto del funcionamiento que dio el contador para dejar sin efecto, derogar el art. 1º de la ley 23.771, su fundamento lo argumentó en el hecho de la doble contabilidad. Y considero que muchas veces contablemente es indispensable efectuar doble tipo de contabilidad o varios ejercicios con respecto a una actividad, pero tenemos que ver que este análisis es parcial, únicamente lo que se analizó en esa circunstancia es el elemento objetivo del tipo.

Nosotros tenemos que ver que un tipo penal debe ser analizado con todo sus elementos, en este caso, no sólo el elemento objetivo es lo que hace que el

delito sea cometido, sino que es necesario el elemento subjetivo, es decir que esa doble contabilidad sea efectuada con el objetivo de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción, por eso yo creo exagerado su apreciación con respecto a la derogación, por el solo hecho de la doble contabilidad, por que si ud. dice que la doble contabilidad que se lleva legalmente para una mejor fiscalización interna, no por eso la ley le va a caer con el rigor y va a ser posible del delito, para concluir creo que no sólo el elemento objetivo del tipo es necesario que se configure sino el elemento subjetivo y es lo que en principio tiene en cuanto el legislador como para hacerlo posible de una determinada sanción, gracias.

Dr. Gavier:

Simplemente este aporte lo quiero hacer para claridad de los interrogantes que plantean justamente los profesionales de ciencias económicas, porque acá estamos penalistas por un lado y contadores por otro. Entiendo perfectamente la preocupación y a veces la angustia que pueden traer algunas disposiciones de esta ley que evidentemente es defectuosa -de eso estamos seguros, incluso nosotros-, pero quiero aclarar una serie de cosas que son las siguientes: en primer lugar se ha hecho un análisis por parte de la Dra. Cafure y el Dr. Ochoa y los integrantes acá en las ponencias, sobre la base de un estudio dogmático de la ley, más allá de una crítica que la ha realizado el Dr. Carrara en otra ponencia, pero lo importante es analizar lo que es ley realmente. Ese análisis dogmático, ellos han tenido como objetivo eso, no la crítica, de los fundamentos de la ley por un lado, por otro lado quiero resaltar algunas actuaciones de la Justicia ya en la práctica, .

Por eso quiero tranquilizar a los señores contadores, bien lo dijo el Dr. Bocchiardo, nos tenemos que remitir a lo que dice la ley, no a las actuaciones judiciales, porque evidentemente se ha dado a lo largo de todo el país, por razones de urgencia económica diríamos por parte del Estado, situaciones de verdaderas arbitrariedades, donde se han imputado, incluso se han detenido personas, invocando esta ley 23.771 y planteándose el problema de que, inmediatamente se ponen las actuaciones, administraciones o determinar cuál es el monto de lo adeudado o si hay realmente una deuda, eso es lo grave. Desde el punto de vista del derecho procesal penal, esos jueces han actuado mal, no han aplicado el derecho procesal penal, porque éste y el derecho penal les dice que deben constatarse primero la infracción por lo menos debe haber un indicio que se ha incurrido en una violación de la ley, y después proceder o detener a, imputar, a procesar, etcétera. Después se usan los términos procesales, si se procede al revés se van a causar injusticias, pero no es un problema tanto de la ley defectuosa, sino es un procedimiento penal mal llevado, está en manos de los profesionales de la defensa

y en los titulares de la justicia.

El último punto que quiero recalcar, es el problema de la determinación de la deuda, referido un poco a este informe técnico, en el párrafo tercero del art. 16, yo he sostenido siempre, aunque no siempre ha sido tomado así por parte de los tribunales, estoy refiriéndome a este informe de los 30 días, primero hay que recalcar que el informe no tiene un plazo perentorio, este informe técnico para determinación de la deuda, no está solamente en manos del órgano administrativo, es decir por ejemplo en el ámbito nacional de la D.G.I., yo sostengo que este informe, la determinación de la deuda, perdón, está en manos del juez en definitiva, porque, a mí se me puede determinar la deuda sin tenerme un pago previo que he hecho, yo tengo mis boletas, comprobantes de haber pagado un determinado o toda la deuda, si yo la invoco al juez aún en el período instructorio, el juez tiene que dar la última palabra al respecto es el juez el que va a determinar validamente cual es la deuda que le corresponda al estado, el problema en la práctica los jueces ante esta ley nueva, los jueces no entienden de determinación fiscal, y ellos derivan por una razón, de comodidad, o porque no saben el tema, delegan esa determinación de la deuda al organismo administrativo, pero en definitiva ese informe técnico es importante y lo indica la ley, para posteriormente se pueda discutir por vía judicial en ese caso, éste, el juez tendrá la última palabra, por que es el órgano jurisdiccional, eso nada más, gracias.

Dr. Monzó:

Es una intervención complementaria, yo en la primera intervención me pareció que excedió un poco a la participación en el debate, plantear el tema real concreto la constitucionalidad o constitucionalidad de la ley, lo que pasa es que el señor tiene razón o el contador tiene razón porque se puede dar la paradoja de que acordemos estar en un todo de acuerdo con los doctores Cafure y Ochoa, y sin embargo estamos de acuerdo sobre un análisis, estos dos artículos que están en una ley inconstitucional. Entonces yo no sé si podría ser pertinente una moción al tribunal, además por la responsabilidad que tiene un congreso de esta trascendencia en hacer algún tipo de afirmación con respecto a la constitucionalidad o no de la ley penal tributaria. Gracias.

Dr. Ochoa:

Primero para el común de la gente la verdadera sanción en lo penal no es la sentencia sino el proceso, esto es gravísimo. Número dos, los honorarios que devengan todas estas cuestiones pueden significar que el esfuerzo de una vida concluyen en un episodio mal iniciado, por favor tengámoslos en cuenta, porque si

el bien jurídico protegido es la estabilidad económica del Estado, nada en esta República dice que no hay que preservar la estabilidad económica de los ciudadanos que soportan al Estado.

Dra. Cafure:

Quiero decir que la ineficiencia que se acusa al sistema penal, es porque solamente alcanzó a los ladrones de gallinas y cuando quiera alcanzar a los que no son ladrones de gallina, o sea a los poderosos económicamente, los mismos se encargan de frustrar el sistema penal, ésta es una vieja lucha, no es nueva. Ya Zaffaroni, lo decía que el sistema penal en la forma en que está estructurado, con las conductas penales que tiene, solamente es un sistema penal opresivo, o sea un sistema creado por las clases poderosas, para someter en las clases marginales, esta es una crítica generalizada al sistema penal.

Adelanto que la ley penal tributaria no es un producto de la República Argentina, leyes penales tributarias existen en los países más avanzados del mundo donde no se discute la constitucionalidad, lo que lamento es que aparece una mayoría, sobre todo como si este fuere el medio que el Estado tiene para cobrar los impuestos, si así fuera evidentemente es inconstitucional, por eso he dicho de los aspectos más importantes es determinar el bien que se pretende tutelar, y el orden económico no es un bien, que este en cabeza del estado, el orden económico es un interés que está en la cabeza de todos y cada uno de nosotros, o sea no es derecho del Estado sino un interés social.

Quiero pedirles a los señores contadores que quieren ingresar al sistema penal que traten de leer, las normas que son penales en su integridad. Tengo la alegría, de que el señor De Rivas, que está como estudiante haya sido miembro de la cátedra y veo que le ha quedado bien fijado como se lee un tipo penal, o sea que el tipo penal se lee en su integridad y no en alguna de sus partes. Si Ud. lee prolijamente el art. 1º va a ver que la situación que el contador señalaba no constituye un hecho delictivo, o sea el hecho de tener tres, cuatro o cinco contabilidades, mientras que las mismas no importen en una conducta defraudatoria, que eso es la esencia, o sea que es lo que hace que una conducta sea defraudatoria, el hacer aparecer como real y verdadero aquello que no lo es. Eso es lo que es defraudar, aparte el tipo no se basta con eso, no se basta con que la conducta sea defraudatorio, le exige un dolo específico, creo que es para defraudar al fisco. Continúa el art. 1º "con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos", o sea que si el objeto es otra cosa como por ejemplo, tratar de mostrar a otro socio que ha hecho bien un negocio y que realmente no ha hecho bien, no estaría fuera de esta hipótesis aparte tiene otra condición objetiva de punibilidad el tipo aunque usted hubiera hecho todas esas conductas, aunque

hubiera obrado con el ánimo de dificultar o impedir la fiscalización o percepción de tributos a lo que usted ha hecho no importa nin-gún perjuicio patrimonial al fisco, por que resulta que usted no es contribuyente usted no cometió ningún hecho delictivo es sumamente complejo.

Para los que se quejan que el art. 1º es un artículo mal redactado, pero saben por qué, por la casuística, por qué la norma penal debe contener la numeración. Si usted lee el art. 177 del Código Penal también tiene una enumeración casuística y nada dijo que debe derogarse, pero el causismo pierde importancia cuando tiene una expresión final que dice valiéndose de cualquier ardid o engaño o sea que el tipo es en realidad es acertadamente copiado del art. 172 del Código Penal, en la forma de describir y le agrega además una serie de circunstancias al art. 1º, por que va ha captar un tipo de peligro; yo les quiero señalar que si el art. 1º, no hubiera estado o sea supóngase que no existiera y existiera únicamente el art. 2º que exige la evasión, si se descubrieran las maniobras antes de la evasión se complete por las reglas de la tentativa, hubiéramos captado igualmente la conducta provista en el art. 1, y si ustedes se fijan en la pena del art. 1º, es exactamente la pena de la tentativa de acuerdo a como la tiene fijada la Corte Suprema de Justicia, o sea que esa situación no hubiera cambiado en absoluto.

En cuanto a lo que nos aflige, sobre la existencia que se inicia al proceso penal y que ya el proceso penal es la condena pero el proceso penal es la condena para todos, para toda la gente que en algún momento es señalada como que ha cometido un delito, cuando a cualquiera de nosotros se nos puede denunciar o por que hemos facilitado un documento o porque nos hemos quedado con la plata del cliente y el señor fiscal, qué es lo que hace, no averigua nada; qué hace, se fija si lo que yo le denuncio cae prima facie en un hecho delictivo, inmediatamente promueve la acción penal y se inicia el proceso penal y no investiga nada más o sea que procede prima facie, con elementos suficientes, que le permiten caer en principio lo que le están diciendo pero esa situación la sufren todos los ciudadanos respecto a todos los delitos y este ciudadano es igual que todos los otros ciudadanos, no es un ciudadano distinto, lo que tanto los alarme a ustedes es la extinción de la acción penal.

Les señalo que este instituto no es para la ley penal tributaria número uno: este instituto viene del derecho anglosajón y se llama la incorporación del principio de oportunidad al ámbito de derecho penal, le señalo que un proyecto de reforma del Código Penal, pretende la incorporación de un principio similar, principio de oportunidad en el sistema del Código Penal y para todos los delitos; qué quiere decir este principio de oportunidad, este principio tiende a alivianar la justicia penal de un número excesivo de causas, pragmático por supuesto, como es el derecho anglosajón. Entonces qué dice este principio, señores, para determinado tipo de delitos no todos, vamos a establecer que si el señor viene y reconoce que es

efectivamente autor de lo que los estoy acusando, voy a extinguir la acción penal, por esta única vez, que quiere decir esto que el hecho de haber asumido la culpa y de haber recibido la reprimenda del juez, diciéndole lo que tiene que hacer es suficiente para que no vuelva a delinquir, o sea el derecho penal, esta deteniendo una mano de plata o un fuerte plato, para que no reciba el etiquetamiento del sistema penal, por que el sistema que tenemos hoy, la condena condicional, es una situación de etiquetamiento por que usted esta condenado. Por eso les digo que esta novedad es del sistema una novedad, que ya la tiene la ley de narcotráfico, cuando en el caso de Maradona reconoció su situación de drogadicto qué hizo el juez, aplicó el principio de oportunidad, y qué dice la ley de narcotráfico, si usted reconoce que es un drogadicto y usted se somete a un tratamiento la ley penal va extinguir la acción si durante un tiempo x que se fija usted se somete al tratamiento, o sea que no es una novedad para el sistema tributario y el derecho aduanero también lo trate, o sea es un principio, o sea que es general.

Otra cosa que yo quería señalarles con respecto al monto de la pena y el llevar al sistema penal, el hecho de que el juez determine cuánto es la obligación tributaria no es ajeno al sistema penal tampoco, en muchísimas oportunidades los jueces penales resuelven cuestiones civiles, o sea cuestiones que no son de su competencia, cuando a usted le denuncien un delito por administración fraudulenta no hace falta como era el sistema anterior que usted haya un juicio civil por rendición de cuentas y que se haya constatado que usted haya trabajado mal, usted lleva el problema al sistema penal y el juez penal de acuerdo a la situación penal, es quien a de considerar si usted actúa conforme a sus deberes, si viola sus obligaciones si obtuvo bien las cuentas, etc, o sea que el juez penal esta resolviendo sobre cuestiones civiles, o sea hay solamente las cuestiones prejudiciales, expresamente establecidas que son exclusivas del juez civil y sobre las cuales el juez penal no puede resolver, ustedes tienen por ejemplo en materia de calificación de conducta la quiebra, en esta materia, el juez penal resuelve sobre la conducta del fallido y lo que resuelva es obligatorio para el juez de comercio y sin embargo esta resolviendo sobre una cuestión que aparentemente no es de competencia del juez penal con respecto a lo que dice el Dr. Bocchiardo de la determinación de oficio, me alegró saberla yo no lo conocía que quedaba obstaculizado para su argumento me da la razón el doctor de que con esta ley no se pretende cobrar las cuentas, sino que se pretende cobrar otros intereses que son muy superiores a querer cobrar las cuentas por eso señalo a pesar de los errores que pueden tener los jueces penales, ustedes deben confiar, que jueces penales bien formados, aplicaran las normas del sistema penal, en la resolución de los conflictos que se vayan presentando, no se hicieron otras objeciones por que no me acuerdo pero el aspecto de la constitucionalidad yo a te he contestado.

Cr. Yedro:

En el aspecto de los arts. 1º y 2º, le agradezco su crítica, en esto estoy de acuerdo con la Dra. Cafure y el Dr. Gavier. Nuestra intención es realizar un estudio dogmático de una norma que ya está. Lo que quiero aclarar que no es tan rica la jurisprudencia, no es tan abundante, es una ley que ha comenzado a partir de marzo aproximadamente de 1990 y por ende no hay un tiempo suficiente para lo cual las cámaras de apelaciones o tribunal de tasación conforme al nuevo Código Penal de la Nación establece el sistema oral, de pautar al respecto, entonces cualquier crítica que se pueda hacer a esta ley es necesario que ande un tiempo, para que usted luego pueda establecer cuáles son los parámetros que hay que modificar. No digo que esta ley sea perfecta, la intención mía ha sido tan solo y de la cátedra en conjunto de realizar un análisis dogmático, eso lo que quería manifestar, y estoy de acuerdo con De Rivas, que el art. 1º es una figura de dolo específico por lo tanto hay que probarlo en justicia y más lo sabe Gavier que es un defensor que ejerce la profesión, es muy difícil probar el dolo específico, es uno de los dolos, dentro de la clasificación que hay, y es de los más trabados en el aspecto probatorio.

El otro aspecto que quiero resaltar creo que usted contador hizo hincapié en eso, mire la D.G.I., el Instituto de Recaudación Previsional es tan solo autoridad de un contralor administrativo, no obligan a un juez federal en nada ni va a determinar que nosotros vayamos a condenar a alguna persona en base a un informe, para eso está el proceso instructorio y el de plenario en virtud del cual se puede realizar una determinación de oficio que está reglamentado en el Código Penal de la Nación, el derogado, como en el que esta en la actualidad y en el cual la parte o sea aquella persona vinculada al proceso como imputado, procesado puede hacer uso de proponer un perito de control y es el juez federal quien en definitiva tendrá que establecer si esos dictámenes lo va ha hacer propio por que no son vinculantes y segundo hay un control por parte de la Cámara Federal de Apelaciones de esta circunscripción o de cualquiera y tercero de un tribunal de cesaciones, cuarto también se pueden equivocar pero hay menos posibilidades.

Otra cosa, también a lo atinente a la promoción de la acción penal, una persona indagada, se necesita circunscribir o relatar un hecho, a la luz del código penal de la nación viejo que ya está derogado, pero sin perjuicio a que puede estar en trámite, sino se ha optado a aplicar el nuevo, se posibilitaba que con una orden de allanamiento se pudiera enunciar un hecho que presumiblemente una persona se encuentra involucrada, es decir le hizo un paralelismo. Si a usted le secuestran, si viene un informe de la policía que en casa de fulano hay cocaína nosotros vamos, allanamos la cocaína vemos la cantidad aproximada e imputamos, pero luego viene el informe pericial que corrobora que es estupefaciente, pero en el nuevo Código de Procedimiento Penal de la Nación se necesita que el agente fiscal

promueva la acción fiscal, por lo tanto para esto, tendrá que ver si el hecho es típico y para ver si el hecho es típico va a necesitar un informe, es decir que este plazo de los treinta días no es un término perentorio, es tan sólo ordenatorio, es decir que cuando tengamos que indagar y que estamos indagando, yo soy funcionario de la justicia federal le aclaro que este tema, ya sabemos cual es la protección fiscal y cual es el hecho pero a prima facie o con semiprueba se declararon prisión preventiva, pero no vamos a condenar a nadie en base a eso, un último punto el art. 14, estoy con ustedes de acuerdo en el sentido una persona física nada más, pero nos podría producir la desnaturalización en base a lo siguiente si en cada denuncia que se realiza ante tribunales, la persona jurídica presenta a proceso una persona diferente física usted puede hacer uso del art. 14, indefinidamente y esto desnaturalizó el instituto y segundo va en contra de los antecedentes parlamentarios, nada más.

Dr. Santamaría:

Yo quería manifestar que estoy de acuerdo con la Dra. Cafure. Me gustaría hacer un agregado a título ilustrativo. Todos sabemos que las normas son reflejos de la realidad social, y por esta misma realidad nos demuestra que ante la ineficacia de los elementos de la ley 11.683 para combatir las evasiones fiscales, se tiene que sancionar la ley penal tributaria y a título de ejemplo la ecuación a l impuesto de las ganancias de los últimos diez años ha llegado a cincuenta mil millones de dólares y en el sistema previsional hay dieciséis mil millones de dólares, por lo cual el Estado tuvo que recurrir a un método bueno o malo, lo podemos llegar a criticar desde el punto de vista estructurado de política legislativa, pero creo que la realidad nuestra era muy necesaria.

Dr. Bocchiardo:

Yo quería invitar a los colegas penalistas a que reflexionemos juntos sobre el art. 2º, a las condiciones objetivas de punibilidad porque aquí estamos ante una doble tipificación del hecho, o un doble juego primero debo cumplir con el principio de legalidad para encuadrarme en el hecho generador. Segundo, estando encuadrado en esto, caigo en la otra figura típica, la penal. Por eso que vuelvo a reiterar mi preocupación en ese sentido, de que se condene sin haberse tipificado el hecho imponible, cómo puede llegarse a lo mejor con mucha probabilidad a una situación en la cual puede ser que el Estado no esté tipificado exactamente en la norma, pueda llegarse a una condena, esa es la preocupación.

Dra. Cafure:

No puede haber condena si después de realizado todo el proceso, no está acreditado si debe o evadió la cantidad fijada en la ley.

Dr. Bocchiardo:

Pero hemos asistido a algunos procesamientos en base a informes, entonces el peligro existe.

Dra. Cafure:

Eso es otra cosa mire doctor si usted como abogado o a mí como abogada me hacen una denuncia por retención indebida, por que dicen que he cobrado una suma de un millón de australes o pesos y no se los he entregado al cliente, y el fulano que me denuncia, le muestra al juez un papelito donde me autoriza a mí a percibir ese dinero, ¿qué es lo que hace el señor fiscal?, no me llama para preguntarme, directamente me imputa el delito de retención ilícita o indebida.

Dr. Bocchiardo:

No, María Esther, acá estamos en un principio de legalidad, estamos en otro campo.

Dra. Cafure:

Yo le voy a decir una cosa, lo que pasa, es que cuesta pasar al derecho penal. En el derecho penal para ponerse en movimiento necesita simplemente, indicios de que se ha cometido el hecho delictivo y así procede en todos los delitos comunes, supóngase una defraudación, una retención indebida.

Dr. Bocchiardo:

Correcto, pero ahí no rige el principio de legalidad; aquí hay una doble tipicidad, la tipicidad en el hecho imponible y la tipicidad después...

Dra. Cafure:

No doctor, es que el monto de la evasión lo va a fijar el juez en el proceso

penal y va a tramitar ese proceso y bueno, y si coincide..., no lo puede probar, o no lo acusa la prueba, lo va absolver. Precisamente doctor el fracaso de la ley anterior fue la prejudicialidad, lo que se quiere evitar es la prejudicialidad, o sea que las cosas van directamente al juez penal, doctor antes del delito de administración fraudulenta existía la prejudicialidad civil, acá usted tenía que tramitar un juicio de rendición de cuentas y recién después podía ir con una denuncia al juez penal.

Dr. Bocchiardo:

Pero vuelvo a reiterar, yo creo que en ese aspecto la ley no es, no da suficientes garantías.

Dr. Monzó:

Sigo sosteniendo que para el primer delito, fue una broma, claro, si yo por una vez estafé y después puedo pagar, fue una broma y no tiene problemas. Quiero postular concretamente la inconstitucionalidad de la ley 23.771 en función de que los derechos constitucionales de defensa en juicio y la defensa en juicio le hacen una imputación, él para conseguir su libertad va a tener que pagar una fianza, que está basada en la determinación y por lo tanto hay una determinación que no está firme tampoco. Por otro lado la inconstitucionalidad es porque la Nación no está habilitada para legislar sobre materia que es propia de las provincias, atento a la naturaleza contravencional de los denominados delitos tributario de la ley.

Dr. Bertona:

A manera de resumen sería importante destacar las observaciones que hizo el Dr. Bocchiardo en cuanto al ámbito de aplicación y reafirmar que el ámbito de aplicación de la ley es referido a nivel nacional, la aplicación de los delitos contravencionales, que están incluidos en la ley, por supuesto es discutible, pero lo que quiero dejar en claro, de esta manera apoyo lo que dijo el Dr. Boquiardo el ámbito de aplicación de esta ley es nacional, primer punto, en segundo lugar, yo creo que se ha estado debatiendo arduamente acerca de la violación del derecho de defensa o los posible imputados, al respecto valoro plenamente lo que dijo el Dr. Bocchiardo y las expresiones del Dr. Ochoa como funcionario del poder judicial federal, por que de ninguna manera el dictamen jurídico que la D.G.I. esta obligada a aportar al juez es condicionante a la opinión del juez, por otro lado, el contribuyente o imputado, en todo momento tiene la posibilidad de aportar sus pruebas, para rebatir esa determinación que ha hecho el fisco y con esto reafirmo, son presunciones sobre bases ciertas, las determinaciones sobre base presunta en

este tipo de procedimientos no existen.

"Sobre la inconstitucionalidad de la ley penal tributaria"

Presidente (Dr. Robiolo):

Yo quisiera hacer algunas precisiones, no me voy a referir a la ley, sobre la cual tengo mi opinión de esta tarde ha sido ilustrativa. Soy viejo abogado tributalista, pero me parece que hay que hacer unas precisiones con respecto a los profesionales de ciencias económica.

Yo estoy acostumbrado y trabajo exclusivamente con interdisciplinas con profesionales de ciencias económicas, lo que me parece es que no hay que confundir interdisciplina con intercambiable.

El impuesto, es un fenómeno económico y es un instituto jurídico, cuando nosotros hablamos y no en nuestro país, sino en todos los países del mundo los grandes maestros del derecho tributario como disciplina jurídica del hecho público, nos indican que tenemos que distinguir al derecho tributario como tal, de lo que es técnica impositiva, de lo que es política fiscal, trabajando interdisciplinariamente, vamos a mejorar nuestros propios conocimientos. Hay cosas como las de hoy, aparece el derecho penal y para el derecho penal no sólo hay que conocer la ley 23.771, sino el derecho penal de los grandes maestros.

Yo valoro mucho el trabajo de la cátedra de la Facultad de Derecho de Córdoba, me parece un excelente trabajo muy meritorio, un gran aporte, que no va a dar la eficiencia que aquellos que no son abogados puedan pretender, por que lamentablemente no hay soluciones mágicas los que estamos acostumbrados al sistema republicano de rendición judicial de acto administrativo, que sabemos que se equivocan los jueces, como se equivocan los administrativos y que sabemos que tenemos que apelar y que se puede revocar la resolución anterior y que un tribunal de casación, una Corte Suprema, puede resolver de cinco a cuatro a favor o en contra de determinada pretensión, sabemos que no hay instrumentos perfectos y los sabemos, y el creer que se pueden conseguir instrumentos legales perfectos, nos da la prueba que no es así la reiterada modificación de las resoluciones de la D.G.I. donde con días, en muchos casos, determinados conceptos que deberían o parecían permanentes. Es decir a mi me parece que acá nosotros tenemos que intercambiar los conocimientos, no creo que hoy pueda un contador tributarista entrar en derecho penal, puede valorar lo que es la técnica impositiva, valorar para lo que significa para un abogado que tiene que alegar en un tribunal, el trabajo interdisciplinario.

A esta altura nos va ha resultar muy difícil explicar conceptos de derecho penal, que no se limita al Código Penal ni a la ley por que es desde aquellos viejos

estudios que hicimos de derecho romano y de derecho privado y el derecho público, lo que hace una profesión lo que hace una ciencia, dos mil años tiene el derecho, esto no es otra disciplina, otra técnica, acceder a esto significa mucho y no podemos despreciarlo lo que yo quiero insistir con este planteo, que por otra parte lo hago en mi vida profesional y lo hago como profesor de la Universidad Nacional y Católica de Derecho. Esto me parece muy importante porque escuchando a todos advertía, que hay cosas que nos resultan difíciles. Por ahí alguien dijo pero la Justicia se equivoca. Claro que la Justicia se equivoca, no existe en la solución de los conflictos humanos otra modalidad que la judicial, aun cuando se equivoque y aun cuando no nos guste o falle la Corte Suprema.

Eso hace al sistema y los hombres de derecho lo sabemos perfectamente. Quizás el profesor Butty que fue titular de Finanzas en la Facultad de Derecho de Buenos Aires, decía que los contadores tenían la neurona de la eficiencia y los abogados de la defensa. Y es cierto, nos pareciera que tal artículo o tal ley nos parece mal, vamos a derogarla o no.

El Código Civil tiene muchos errores, también el Código Penal, la forma de solucionar este complejo tema legislativo será por la vía de la jurisprudencia, por el empuje de la doctrina por el aporte que hagamos todos en un congreso como este pero eso hay que admitirlo y eso es precisamente la diferencia entre derecho tributario como disciplina jurídica y técnica tributaria. A mí me da la impresión de que de este tema penal-tributario no vamos a sacar ninguna conclusión, me parece que ha sido muy bueno como informativo entre todos, pero no veo acá, me parece, me da la impresión, es una opinión absolutamente de tipo personal, un caso concreto tomar un aspecto académico, se han hecho los análisis dogmáticos de la ley a mí me parece y lo dejo a criterio obviamente de toda la comisión, yo tengo mi opinión personal de la ley, comparto algunas cosas que son ajustables, la gran vinculación interdisciplinaria que tiene que haber entre el profesional de ciencias económicas y el profesional de derecho y el profesional de derecho tributarista que conoce los mecanismos de la tributación y el abogado de derecho penal, nos tenemos que tratar de concluir, que existe una modificación en el derecho penal clásico de la violencia al derecho penal de la astucia y eso lo dicen todos los autores alemanes o los autores franceses, acá no es el derecho penal que están acostumbrado los penalistas por emisión y por montones de factores, si no acá determinados niveles de tipo empresarial pienso que la ley apunta a eso, pienso que el criterio de los elementos objetivos de punibilidad van a ese tema, pienso que el gran defraudador fiscal no es el almacenero que no facturó el IVA ni a eso tiende la ley, sino es aquel que tiene un estudio contable, un estudio legal, tiene abogado, y está buscando una falla de la ley para crear artificialmente un crédito fiscal IVA, a mí me da la impresión, eso que yo soy abogado defensor, no soy funcionario de la D.G.I., pero quiero decir que a mí me da la impresión que esto apunta a alguien,

este es el sentido de la ley por eso comparto lo que dice la doctora esto tiene un sentido, ese miedo general que hubo con respecto a la ley. El derecho penal en definitiva es electivo, hay una administración fiscal, en fin es un poco la idea que yo tengo sobre el tema, muy rápidamente, pero no si ustedes piensan que se puede sacar alguna conclusión de este congreso.

Dra. Cafure:

Decir que es inconstitucional porque no nos gusta, es una cosa muy grave por que tiene mucho impacto.

Dr. Baro:

Acá se ha planteado la inconstitucionalidad de la ley. Sobre ese punto hay varias corrientes, los que dicen que toda la ley es inconstitucional y los que dicen que algunos artículos son inconstitucionales.

Puede ser por ejemplo el artículo donde se exige las fianzas relacionadas con el monto de deuda fiscal, que es inconstitucional simplemente porque rompe el principio de igualdad de la ley, en razón de que el Código de Procedimientos en otros casos, no relaciona eso, es decir, incluso como tradición jurídica la fianza a los fines de la excarcelación o la eximición de prisión tiene como fin asegurar que el imputado venga al proceso y no puede tener otros fines, ese es un caso puntual que yo creo que no cabe, pero si quiere discutir se discute. Es decir hay una inconstitucionalidad total, que puede ser planteada y una parcial, ya hemos, el equipo nuestro de analistas, hemos, estamos con que esta dentro de los cánones constitucionales legislar sobre esta materia en el terreno penal tributario diríamos pero podemos discutir algunas normas que pueden estar en un campo contravencional como decía el Dr. Bocchiardo, como no, si se tiene en cuenta distintos aspectos, nada más.

Dr. Monzó:

Si, yo quería decir que estoy de acuerdo creo que no va a ver coincidencia por lo tanto por lo menos con lo que respecta a la constitucionalidad, no creo que sea posible una conclusión una cosa que quisiera decir es que espero que se halla superado el prejuicio por que da la impresión muchas veces, de que los que están a favor de la ley penal-tributaria están a favor de un poder político y los que están en contra de la ley penal-tributaria quieren la impunidad de los infractores, y no es así en realidad creo que todos estamos en pos de que en definitiva exista un mejor nivel en cuanto al estado y a la comunidad, el problema quizás es que diferimos de los métodos, eso es todo.

(no se identificó):

Estoy de acuerdo que no es esta la oportunidad para hablar de la constitucionalidad de una ley como la que estuvimos analizando o más aún creo que verdaderamente es una curiosidad que en un congreso Iberoamericano hayamos estado discutiendo con el nivel de por menor con que lo hemos hecho acá. Algunos institutos del derecho tributario o penal, que se aleja del derecho societario. Pero también es cierto, que queda un poco flotando la idea de que es menester que un grupo de la sociedad haya que reprimirlo finalmente, eso es así en tanto el sujeto activo de la infracción merece serlo.

Yo quisiera que tal vez, como una expresión de deseo, no más que eso, ya que es este un congreso societario, deberíamos quizás expresar nuestra satisfacción respecto de que la legislación positiva argentina, tienda a corregir los defectos estructurales de nuestra sociología de los cuales resulta, que el orden económico esta siendo agredido y reivindicar el derecho de esa misma sociedad que integrar las sociedades, a que la otra parte de la sociedad también haga lo que corresponde al debido respeto del orden económico establecido, me refiero al Estado.

Presidente (Dr. Robiolo):

Yo quiero hacer una referencia a un autor italiano que distingue y me intereso mucho, entre lo que se denomina momento político de la imposición y momento jurídico de la imposición, lamentablemente es usual que el momento político de la imposición los legisladores otorguen, amplísimas facultades, es la Constitución Nacional, eso es cierto lo que nosotros tenemos que destacar el momento jurídico de la imposición donde ambos sujetos en estado constitucional de derecho se encuentran en igualdad de condiciones, eso hay que emplear mucho, que el momento jurídico de la imposición el señor estado este en la misma posición que yo. De esta mañana cuando hablamos había un tema donde no sé si hay criterio uniforme, que es concretamente, y que se vincula al derecho societario y de la empresa, que el tema ingresos brutos provincial, con respecto a si hay doble imposición o no.

Si hubiere conformidad, yo creo que el Dr. Saccone en su ponencia de una forma, es decir, en principio considera que las UTE no deben estar probadas, pero si lo estuvieren en ningún caso debe implicar una doble o múltiple imposición, es decir yo creo que en eso hay acuerdo es decir había dos posiciones esta mañana, una que debe estar grabada y otra que no, lo que estamos de acuerdo y se debe

cuando se grabe la UTE, puede existir una múltiple imposición en relación al hecho, es decir grabar a la UTE como tal y grabar a los integrantes o componentes de la UTE, yo creo que en eso estamos todos de acuerdo es un punto que debe estar, es justo razonable y que se puede expedir, podemos redactar algo sobre esto, ahora otra cuestión, y yo creo que debe puntualizarse es que en virtud de normas secundarias como puede ser una resolución general y por vías indirectas, tampoco se pueden estar creando obligaciones o hechos impondibles, yo creo que eso hay que plantear claramente, el principio de legalidad debe respetarse en todos los casos, yo creo que nadie puede estar en desacuerdo en cuanto al tratamiento de las empresas binacionales.

El trabajo de la Dra. Ferro, yo creo que también puede hacerse referencia, en el tratado del Mercosur, en el protocolo referido a los entes binacionales se dice que en el término de cuatro meses, debía celebrarse un nuevo tratado, sobre todo la imposición con Brasil y según tengo entendido ni han comenzado a redactarlo ni hablar sobre el tema y el tratado que tenemos con Brasil es un desastre, este nuevo tratado de imposición, es un nuevo tratado en que todas las cláusulas son favorables a Brasil y ninguna a Argentina, de tal manera que yo creo que podría hacerse referencia a la necesidad de un tratamiento de estas empresas binacionales, la necesidad de un marco jurídico tributario para el funcionamiento de estas empresas binacionales, yo creo que no estaría de más hacer una referencia de este tipo.

(no se identificó):

Si ustedes me permiten voy a agregar una cosa más a lo que usted está solicitando, que se formula, me gustaría también que se agregara el criterio que se sigue en Europa y usted lo pudo comprobar personalmente a raíz de su participación en el congreso de Italia de lo que la Dra. Ferro dice en su trabajo, o sea el hecho de armonizar la legislación y no de unificar porque tanto el derecho común como los usos y costumbres de los países miembros están tan arraigados y son tan dispares que sería puntual agregar lo de armonización y no unificación.

Presidente (Dr. Robiolo):

Incluso en el caso del IVA, no fue una unificación, sino que definió las directivas, las que se dieron estaban referidas al tipo y a las alícuotas y otros aspectos, todo lo demás se dejaba librado a las características de cada país, en eso no creo que estemos en desacuerdo.

Dra. Ferro:

Quisiera hacer una aclaración con respecto a la mayoría de los temas en el ámbito tributario, de aquí en más cuando hablemos de integración o incluso cuando tratemos empresas binacionales, permanentemente vamos a estar en referencia a lo que es el tratado de Roma como base de la sociedad económica Europea, y pienso que sabemos tomar en cuenta solamente aquellas cuestiones que realmente han sido básicas o aprender de los errores ajenos y no permanentemente estar remitiéndonos porque hayan sido los primeros, porque todo lo que sea una solución a nivel tributario, es una de las situaciones que mas necesita del sentido común en su armado, tener en cuenta que un impuesto que es bueno en un país en un momento determinado, puede ser pésimo en otro, por lo tanto tomar la realidad económica de nuestros países y simplemente aprender de los errores ajenos.

Presidente (Dr. Robiolo):

El impuesto más armonizado que el IVA no fue una unificación, fue simplemente armonización y sobre esos temas podemos elaborar algunas conclusiones, donde existe consenso en la cuestión y que sería importante hacer un pronunciamiento de este tipo en cuanto a la ley penal tributaria, yo creo que puede haber algunos puntos de coincidencia que son preocupaciones, la misma Dra. Cafure en su exposición, dejó muchos interrogantes para los que ella no tenía respuestas, acá no es una cuestión de estamos en un campo nuevo, y muchas veces es necesario clarificar los conceptos así que yo no sé si no hay algún punto de coincidencia que también en materia penal tributaria podemos hacer una referencia.

(no se identificó):

Yo quería decir que tratándose esto de un foro básicamente doctrinario y sobre la necesidad que se plantea de los estudios interdisciplinarios me parece que este debe ser un principio que se debiera poner en la conclusiones tanto no solamente en el derecho penal tributario, cuanto en otras materias, a cuenta que creo que todos responsables y profesionales aquí no que remos una sustitución si ni una mera colaboración.

Dra. Cafure:

Precisamente iba a solicitar lo mismo que el doctor que se pusiera como una recomendación de la ley penal-tributaria merece un tratamiento e interpretación interdisciplinaria a los fines de ajustarla o en algún momento proponer su

(no se identificó):

No nos engañemos, acá hay problemas, también. Los funcionarios de la D.G.I, muchas veces se ven sobrepasados, no saben qué solución darles a los problemas y hay funcionarios serios que están preocupados por una mala aplicación de la ley.

Presidente (Dr. Robiolo):

Si me permite un agregado de derecho comparado, en la justicia alemana pasa actualmente un problema similar al argentino en este sentido, primero los jueces por su formación privatista en general, no les gusta el derecho fiscal, en general remiten a las conclusiones de las administraciones fiscales y en general son bastante leves las penas por que no han advertido la identidad del ilícito.

Dr. Yedro:

Yo quiero aclarar un aspecto, que me señaló el Cr. Troli relativo a que los procedimientos de concursos y quiebras el decreto reglamentario de la ley de impuestos a los activos en el art. 9 señala como que la empresa aún en quiebra obviamente, es responsable de esos tributos, hasta el ejercicio fiscal inmediato anterior a aquel que se produce la distribución final de los bienes, desde ese punto de vista aquellas quiebras en cuyos procedimientos se demora más de un ejercicio fiscal, a veces demora dos o tres ejercicios, nos encontramos con que el cierre de un ejercicio en concreto la sociedad ha devengado el impuesto a los activos; y es más, el fisco está presentándose a verificarlos en carácter de créditos con privilegios generales entonces desde ese punto de vista es que yo señalé que el impuesto tiende al infinito y que es imprescindible, en el procedimiento de la quiebra que haya un capítulo especial en la ley tributaria.

Dra. Ferro:

Con respecto a la introducción a nivel constitucional considero que el tema radica en que no estén expresamente determinadas las distintas potestades tributarias, algunos me van a decir que si voy a dar un solo ejemplo el art. 67 inc. 2º cuando le otorgue al congreso las atribuciones, establece que respecto a uno de los pasos fundamentales que si bien los impuestos le corresponden a las provincias para la Nación en caso de excepción y cuando existe emergencia nacional podría hacerlo, eso en caso de emergencia nacional hasta nuestros días se han trasladado

por ejemplo en el caso de la ley de impuestos internos a nivel nacional. También considero con respecto a lo de la capacidad tributiva, algunos autores sostiene que el problema se cristaliza demasiado esas soluciones y la incluimos como concepto cierto, la constitución no es lugar exacto para establecer conceptos, simplemente a los efectos de una mejor, de un mejor respaldo de seguridad jurídica, por que hay una cuestión clara, y es que respecto al principio de capacidad tributiva a nivel de la legislación doctrinal y jurisprudencial no hay uniformidad y así ha ocurrido con otros principios, entonces mi idea en el sentido de incluirla y en este sentido he leído a los últimos autores por ejemplo al Dr. Epison derecho constitucional tributario y al doctor Osvaldo Casas presión fiscal e institucional en donde tratan perfectamente o sea una mejor seguridad jurídica por que adujo que el fisco y sobre todo el legislador fiscal vuelvo a repetir, utiliza los medios técnicos de los indicios presunciones y ficciones y crea en forma presunta la obligación tributaria, entonces un mejor freno para el legislador tributario en ese aspecto, con respecto a las sociedades, quizás con la ponencia estaba mas establecida la incidencia fiscal con respecto a las sociedades, pero también a nivel un poco de tiempo y teniendo en cuenta que lo esencial era el tema integración, que considero que no estaba tratado, fue que quizás no expuse el tema societario en si, sobre todo por la diversidad de legislaciones que tenemos entre los países, mi idea por lo menos fundamental es tratar de que estos temas de aquí en mas comiencen a ser tratados en los distintos congresos ya sea a nivel tributario u a nivel de integración.

Presidente (Dr. Robiolo):

Terminamos entonces con el Dr. Santamaría.

Dr. Santamaría:

Lo mío es una breve aclaración por lo breve del tiempo no pude expedirme más claro, lo que es el principio de realidad económica, voy a hacer una breve exposición entiendo que el principio de realidad económica no está contenido en el art. 12 de la ley 11.683, sino que forma un conjunto junto a los arts. 11 y 12 es el principio de la realidad económica, si recordamos el art. 11 hace referencia que para interpretación de las leyes tributaria se deben atender a su fin y a su significancia económica, tenemos dos criterios de interpretación, una finalista o teológico y otro de carácter económico, bueno recordemos que la materia fiscal en este aspecto es siempre económica pero no el fin de la materia fiscal es económico porque puede ser financiera, a este respecto el principio de la realidad económica necesario tiene un origen fiscal o tributario, tiene un antecedente meramente jurídico, donde se le pretende dar un instrumento con fin práctico el juez, pero que se pudiese apartar del formalismo conceptual y poder penetrar y ver cuál es la

se pudiere apartar del formalismo conceptual y poder penetrar y ver cuál es la verdadera naturaleza del hecho económico, cual es la verdadera realidad de una relación jurídica. En mi trabajo no digo que el principio de realidad económico sea a favor del fisco. Y doy dos ejemplos, en el caso del impuesto a los activos de una empresa constructora, hagamos un ejemplo que la empresa constructora esté en estado de quebranto, de cesación de pago, eso impositivamente no importa, el impuesto lo tiene que tributar igualmente hay un fallo jurisprudencial, que debe ser uno de los más conocidos, el fallo por ley 1979, donde se aplica el principio de la realidad económica, junto con la teoría de la penetración, es decir que en la práctica, que en mi experiencia en DGI como abogado, veo que se aplica a favor del fisco por más que en su creación es de carácter netamente objetivo.

Presidente (Dr. Robiolo):

Bien, muchísimas gracias. Con esto damos por terminada la sesión de la mañana. Gracias a todos por su colaboración.