

SEMINARIO FINAL

CONTADOR PÚBLICO

TEMA: PROPUESTAS PARA DISMINUIR LA ELUSIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y AUMENTAR, CONSECUENTEMENTE, LA RECAUDACIÓN PÚBLICA POR DICHO IMPUESTO.

ALUMNO: CAMANDONE PABLO.

AÑO: 2012.

UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21

Resumen

Título: Propuestas para disminuir la elusión fiscal en el impuesto a las ganancias y aumentar, consecuentemente, la recaudación pública por dicho impuesto.

En la realización de este trabajo final se efectúa un análisis de la ley de Impuesto a las Ganancias, doctrina y jurisprudencia relativa al mismo, identificando aquellos puntos o apartados de la misma que, por su deficiente redacción (falta de precisión, certeza y claridad), o bien por la ausencia de ella, posibilitan la elusión de dicho tributo por parte de los contribuyentes. Analizadas dichas deficiencias legislativas, se plantean una serie de **propuestas** que permitirían dotar a la legislación actual de dicho tributo, de precisiones que conduzcan a limitar la discrecionalidad que existe como consecuencias de las distintas deficiencias normativas o ausencia de las mismas, señaladas a lo largo del trabajo. Estas propuestas, en el hipotético caso de ser implementadas, permitirán **reducir** la **elusión** del comentado tributo y **aumentar**, consecuentemente, la **recaudación tributaria** por dicho concepto. Este incremento de los recursos estatales, conduciría a que el Estado cuente con más ingresos para el cumplimiento de sus fines, redundando de esta forma, en un beneficio palpable por toda la comunidad.

Palabras clave: **propuestas, reducir, elusión, aumentar y recaudación tributaria.**

Abstract

Title: Proposals to reduce income tax fiscal avoidance and consequently to increase public collection through this tax

This paper analyses the income tax law and the doctrines and jurisprudence related to it, identifying those points that owing to their poor redaction (lack of accuracy, certainty and clearness) or just because of their complete absence, make tax avoidance on part of the contributors, possible. Once these legislative shortcomings are analysed, we state a series of **proposals** that would endow the current legislation on the mention tax with an accuracy that would limit the existing discretionality due to either its normative deficiencies or its total absence as is pointed out through this paper. These proposals if implemented, would help **reduce avoidance** of the mention tax and consequently **increase tax collection**. This increase in resources would mean a higher income enabling the State to carry out its goals, therefore effectively benefiting the community as a whole.

Keywords: **proposals, reduce, avoidance, increase, tax and collection.**

Índice

Introducción	6
Objetivos	7
Marco Teórico	8
El Estado, Los Recursos Públicos y Los Impuestos.....	8
La Relación Jurídica Tributaria y el Artículo 4° C.N.....	9
Principios Impositivos.....	10
Ley de Impuesto a las Ganancias.....	11
Evasión Fiscal.....	16
La Evasión Fiscal en el Régimen Penal Tributario.....	17
Elusión Fiscal.....	18
Diferencias entre Evasión y Elusión Fiscal.....	21
Globalización, Competencia Fiscal, Paraísos Fiscales y Doble Imposición....	21
Metodología	24
Diagnóstico	25
Medidas de Carácter Legislativo.....	26
Medidas de Carácter Organizacional.....	42
Medidas de Carácter Estructural.....	43
Medidas para el Intercambio de Información con otros Países.....	45

Desarrollo	46
Intereses.....	47
Malos Créditos.....	55
Reglas de Transparencia Fiscal Internacional.....	64
Propuestas	67
Propuestas apartado Intereses.....	67
Propuestas apartado Malos Créditos.....	69
Propuestas apartado Reglas de Transparencia Fiscal Internacional.....	70
Propuestas de Carácter General.....	73
Conclusión	78
Bibliografía	79

Introducción

En el presente trabajo se elaboran propuestas, a través del análisis conjunto de la ley de impuesto a las ganancias, doctrina y de jurisprudencia relativa al mismo, para disminuir las probabilidades de elusión del tributo mencionado y aumentar, consecuentemente, la recaudación pública por dicho impuesto.

Dichas propuestas están dirigidas a eliminar, o por lo menos disminuir, las distintas lagunas legislativas o deficientes redacciones normativas que sirven de resquicio para los contribuyentes elusivos.

Además de lo apuntado anteriormente, se le brinda al lector la información básica necesaria para la comprensión del impuesto a las ganancias y luego, sobre cuáles son los puntos o apartados de la ley que facilitan la elusión del mismo por parte de los contribuyentes.

Tema:

-Propuestas para disminuir la elusión fiscal en el impuesto a las ganancias y aumentar, consecuentemente, la recaudación pública por dicho impuesto.

Objetivos:

General:

-Elaborar propuestas que permitan reducir las posibilidades de elusión del impuesto a las ganancias aumentando, consecuentemente, la recaudación pública por dicho impuesto.

Específicos:

-Realizar un análisis de doctrina y jurisprudencia relativa al impuesto a las ganancias.

-Indicar los puntos o apartados de la ley de impuesto a las ganancias que por su deficiente redacción (falta de precisión, certeza y claridad), o bien por la carencia de la misma (laguna legal) posibilitan la elusión del gravamen por parte de los contribuyentes.

-Elaborar propuestas sobre los puntos o apartados indicados anteriormente.

Marco Teórico

El Estado

Siguiendo a Damarco, podemos decir que el Estado, visto desde una óptica jurídica, es la forma que en la actualidad han creado los seres humanos para vivir ordenadamente en sociedad. Para que el Estado pueda cumplir con su cometido debe realizar determinadas funciones. Estas dependerán de las circunstancias históricas que, en cada momento, determinen sus fines.

Para que el Estado pueda llevar a cabo aquellos cometidos requiere bienes y servicios. En la actualidad los Estados modernos no toman por la fuerza dichos bienes y servicios que necesitan. Sino que, por el contrario, ellos los adquieren por un precio en dinero. Para abonar este precio en dinero requiere recursos (Damarco, 2010).

Los Recursos Públicos

Se denominan Recursos Públicos a los ingresos que obtiene el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas. Estos pueden clasificarse en ingresos patrimoniales o en ingresos derivados. Los primeros nacen del patrimonio estatal (venta y arrendamiento de bienes, préstamos, ingresos de empresas públicas, etc.). Y los segundos derivan del patrimonio de los particulares, que el Estado genera ejerciendo su poder soberano, su poder de imperio y su poder represivo (Damarco 2010; Jarach 1980; Villegas 1992).

Los Impuestos

Según calificada doctrina son aquellos recursos genuinos que el estado recibe sin una contraprestación efectiva y particularizada en un sujeto y que, en principio, no tiene obligación de devolver (Damarco2010; Valdés Costa 1996). El Modelo de

Código Tributario para América Latina los define como “las prestaciones de dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines (1968, p. 162)”.

Desde el punto de vista cuantitativo de la recaudación de los ingresos estatales, el recurso genuino más importante es el Impuesto (Damarco, 2010). Giuliani Fonrouge los define como: “las prestaciones en dinero o especie exigidas por el estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”.

La Relación Jurídica Tributaria

En la actualidad, esta relación es un vínculo jurídico amparado en las normas de la Constitución del Estado. Estas exigen que sea establecido por ley emanada del órgano Legislativo, y que dicho órgano, al dictarla observe los derechos que la Constitución reconoce y garantiza a sus habitantes (Luqui, 1995).

Artículo 4° de la Constitucional Nacional

El artículo 4° de la Constitución Nacional es la norma fundamental para el estudio de las finanzas públicas y del derecho financiero en la República Argentina. En él se confiere fundamento constitucional a la facultad del estado de exigir tributos.

Para Damarco, la creación de tributos se justifica solamente con la necesidad de costear los gastos públicos (Damarco, 2010).

El artículo mencionado anteriormente, perteneciente a nuestra norma fundamental, establece que el Gobierno Federal provee a los gastos de Nación con los fondos del Tesoro Nacional, indicando luego como se componen dichos fondos. Resultando importante destacar, a los fines del presente trabajo, que uno de los

conceptos que lo integran son las “contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso General a la población”.

Principios Impositivos

A la facultad que tiene el estado de crear y exigir unilateralmente contribuciones, con respecto a las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, se la denomina potestad tributaria.

Esta potestad, derivada del poder de imperio del estado no es omnímoda, sino que debe sujetarse al cumplimiento y respeto de los principios de la tributación. Los cuales limitan el ejercicio de la misma por parte del estado.

Dworkin denomina Principios a “una norma que es menester observar, no porque haga posible o asegure una situación económica, política o social que se juzgue conveniente, sino por ser un imperativo de justicia, de honestidad o de alguna otra dimensión moral...” (1980, p. 85/86).

En nuestra Constitución se establece, en algunos casos de modo expreso y, en otros, de modo implícito, que los tributos deben ser creados por una ley en sentido formal (principio de legalidad), que debe existir una coherencia entre los objetivos buscados por las leyes impositivas y el desarrollo de la comunidad (principio de racionalidad), que todos los individuos deben concurrir al mantenimiento del estado (principio de generalidad), que el estado debe ser justo en la distribución de la carga tributaria en la sociedad en función de la aptitud patrimonial de prestación y de la equidad (principio de justicia, principio de equidad y principio de capacidad contributiva), que los recursos tributarios deben afectarse únicamente al financiamiento del gasto público para la satisfacción del presupuesto de egresos

(principio de afectación), que debe darse igual tratamiento tributario a quienes se encuentren en las mismas circunstancias (principio de igualdad), que debe existir certeza respecto de los principales elementos o características del impuesto (principio de certidumbre), que todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que resulte más cómodo para los contribuyentes (principio de comodidad), que los impuestos deben percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo de los contribuyentes y las que ingresan al tesoro público (principio de economía en la recaudación), que el impuesto debe comprender una cuota parte de la base imponible (principio de proporcionalidad) y que esa proporción no debe alcanzar una magnitud tal que desnaturalice o haga desaparecer la renta o el patrimonio del individuo (principio de no confiscatoriedad). Por último, se establece, que es el Poder Judicial el órgano encargado de velar por el debido cumplimiento de las disposiciones emanadas de la Constitución Nacional (principio de control judicial).

Ley de Impuesto a las Ganancias

Objeto.

Cada ley impositiva se aplica sobre cierto objeto, que es tomado por la norma como hecho imponible considerado revelador de capacidad contributiva en los sujetos pasivos a quienes ella va dirigida (Raimondi y Atchabahian, 2010).

Para Díez el hecho imponible es el acto, hecho o situación, de naturaleza jurídica, que la ley fija para configurar cada tributo. Una vez acaecido en la realidad ese presupuesto o hipótesis, da nacimiento a la obligación tributaria.

Con relación al hecho imponible, continúa explicando, su estructura básicamente consta de cuatro elementos: 1- el objetivo (constituye el hecho o aspecto material, es el acto o negocio que se grava), 2- el espacial (el hecho imponible ha de tener lugar en un determinado territorio), 3- el temporal (indica las condiciones de tiempo en que debe acontecer el elemento material) y 4- el subjetivo (conecta al elemento objetivo con el sujeto pasivo de la obligación tributaria) (Diez, 2009).

Así, dentro de la segregación del hecho imponible realizada, la ganancia es el elemento objetivo o aspecto material del presupuesto de hecho o hecho imponible del impuesto a las ganancias (Jarach, 1980). En la legislación argentina este elemento es definido en el artículo 2º de la ley de impuesto a las ganancias.

De las disposiciones emanadas de dicho artículo surgen dos definiciones diferentes de ganancia imponible, dependiendo el uso de una u otra del sujeto que la obtenga.

La primera definición (artículo 2º, apartado 1), es la denominada “teoría de la fuente”, que resulta aplicable a los siguientes sujetos:

- Persona física o sucesión indivisa, domiciliada o radicada en el país o en el exterior.

- Persona jurídica, constituida en el exterior, sin establecimiento estable en el país.

- Fideicomiso constituido en el país conforme a la ley 24.441, en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto que sea un fideicomiso financiero o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto beneficiario del exterior.

Con respecto a este último sujeto mencionado (fideicomiso), corresponde señalar que de aprobarse el proyecto de ley denominado Plan Antievasión III que se encuentra actualmente en diputados (comentado en el apartado Diagnóstico, pág. 39), los mismos pasarían a tributar sin distinción, según el apartado siguiente (teoría del balance).

La segunda definición (artículo 2º, apartado 2), denominada “teoría del balance”, es aplicable a los siguientes sujetos:

- Una sociedad constituida en el país (S.A, sociedad en comandita por acciones, S.R.L, sociedad en comandita simple y sociedad de economía mixta).

- Otras sociedades constituidas en el país (sociedades de hecho, sociedades de capital e industria, sociedades colectivas, en participación, sociedades civiles y cooperativas).

- Asociación civil o fundación constituida en el país.

- Entidad incluida en el artículo 1º de la ley 22.016, empresas con participación estatal, no comprendidas en los párrafos precedentes.

- Fideicomiso constituido en el país conforme a la ley 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto beneficiario del exterior.

- Fondo común de inversión constituido en el país.

- Empresa o explotación unipersonal.

- Establecimiento estable.

La primera definición (artículo 2º, apartado 1), denominada teoría de la fuente, limita el concepto de ganancia imponible a los beneficios dotados de ciertas condiciones que hacen posible su reproducción. Las condiciones que se deben dar de forma concomitante son:

-Existencia de una fuente permanente, es decir, debe existir una fuente que produzca la renta y subsista luego de obtenerla;

-Periodicidad, real o potencial en la obtención de la renta que nace de esa fuente permanente;

-Habilitación o explotación de esa fuente, es decir, una actividad productora que habilite o explote esa fuente.

Para la segunda definición (artículo 2º, apartado 2), denominada teoría del balance, la diferencia existente entre el patrimonio al principio y al finalizar el ejercicio económico fiscal, más los consumos del período, manifiestan la existencia de una renta, sin importar la naturaleza del beneficio que ha llevado a formarla (ReigGebhard y Malvitano, 2008).

Sujetos

El artículo 1º de la ley de impuesto a las ganancias dispone quienes quedan sujetos al mismo. Enunciando a las personas de existencia visible, a las sucesiones indivisas y a las personas de existencia ideal.

El artículo 30 del Código Civil establece: “Son personas todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones”. Y el artículo 31 diferencia los dos tipos de personas: “Las personas son de una existencia ideal o de una existencia visible. Pueden adquirir los derechos, o contraer las obligaciones que este

código regla en los casos, por el modo y en la forma que él determina. Su capacidad o incapacidad nace de esa facultad que en los casos dados, les conceden o niegan las leyes”.

En el artículo 51 del Código Civil se define a las personas de existencia visible de la siguiente manera: “Todos los entes que presentasen signos característicos de humanidad, sin distinción de cualidades o accidentes, son personas de existencia visible”. Por último el artículo 32 define a las personas de existencia ideal con un concepto residual: “Todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones, que no son personas de existencia visible, son personas de existencia ideal, o personas jurídicas”.

Categorías de ganancias

Además de la definición general formulada en su artículo 2º, la ley contiene en los artículos 41, 45, 49 y 79 sendas enumeraciones que conforman cuatro diferentes categorías de ganancias (Raimondi y Atchabahian, 2010).

El artículo 41 enuncia las ganancias comprendidas en la primera categoría (denominadas rentas del suelo), las cuales son el producto de capitales inmobiliarios. El artículo 45 enumera las ganancias comprendidas en la segunda categoría (denominada renta de capitales), siendo estas el producto de capitales mobiliarios. Ambos artículos están precedidos por el párrafo “en tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley”, con lo cual en esos casos correspondería clasificarlas como de tercera categoría.

En su artículo 49 la ley de impuesto a las ganancias establece las ganancias correspondientes a la tercera categoría (denominadas rentas de participación

empresaria), éstas son las que resultan de la conjunción de capital y trabajo. Y por último en el artículo 79 están comprendidas las ganancias de la cuarta categoría (denominadas rentas del trabajo personal), las cuales provienen preponderantemente del trabajo personal (ReigGebhard y Malvitano, 2008).

Esta distinción en categorías de ganancias sólo tiene aplicación en cuanto la ley establece normas diferenciales para: 1-la imputación de ganancias al año fiscal; 2-la medición de éstas, estableciendo deducciones especiales para cada una; y 3- la compensación de quebrantos (Raimondi y Atchabahian, 2010).

Evasión Fiscal

"Se entiende que existe evasión fiscal cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligado" (Espinoza, p. 135).

Siguiendo las palabras de Armando Giorgetti: "La evasión tributaria, es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley (citado en la obra de Alejandra Sandoval, La evasión fiscal y sus efectos, p. 76).

De este modo la evasión es un medio que contribuye al resultado final disvalioso, cual es, el menoscabo de los ingresos públicos. Dichos ingresos, al ser quebrantados de esta manera, deben sustituirse por otros medios de financiación, tales como: el endeudamiento, aumento de la carga fiscal sobre los demás contribuyentes o disminución del gasto público.

La Evasión Fiscal en el Régimen Penal Tributario Argentino

El delito de evasión tributaria se encuentra tipificado en los artículos 1º (Evasión simple) y 2º (evasión agravada) del Régimen penal tributario argentino (ley 24.769, B.O.N 15/01/1997 Modificada por ley 26.735, B.O.N 28/12/2011).

De la lectura de los artículos citados surge, que este tipo penal está dirigido a “el obligado”, para lo cual, el análisis de estos artículos debe integrarse con la ley de procedimiento tributario (Ley 11.683, B.O.N 20/07/1998), para la determinación del sujeto de los mismos.

El sujeto mencionado en la norma, es el autor del delito, entendiéndose por tal a los sujetos pasivos de la relación tributaria, es decir, los contribuyentes. Que pueden ser responsables por deuda propia o ajena.

Los contribuyentes por deuda propia son, aquellos sobre los cuales se verifique en su persona el hecho imponible atribuido en las respectivas leyes. Por ejemplo: una persona física en el impuesto a las ganancias.

Los contribuyentes por deuda ajena son, aquellos sobre los cuales recae la obligación de abonar el tributo con los recursos que administran, perciben o disponen, aun cuando en ellos no se verifique el hecho imponible. Por ejemplo: los padres en representación de sus hijos menores, los tutores y curadores en representación de sus pupilos.

El delito de evasión contenido en esta norma tiene dos elementos, que deben presentarse en forma conjunta para manifestar el daño, el ardid o engaño y el perjuicio patrimonial. El ardid es el despliegue de artificios o maniobras disimuladoras de la realidad, el cual debe ser idóneo, es decir que debe tener la aptitud suficiente para

burlar al fisco. El ardid es el género que cuenta con dos modalidades en el delito de evasión, cuales son las declaraciones engañosas y las ocultaciones maliciosas (Villegas, 1998).

Continuando con las palabras de Villegas, Héctor Belisario “Las declaraciones son engañosas cuando contienen datos o cifras carentes de veracidad y ello se hace con el propósito de tergiversar los distintos elementos que conforman la materia imponible.... Las ocultaciones maliciosas son aquellas donde se oculta o tapa la verdad, así como también cuando se calla lo que obligatoriamente se debería decir” (1998, p.270).

Este tipo penal, para su configuración requiere el dolo directo del agente o sujeto activo. Por lo que, tal sujeto debe poseer la finalidad concreta de evadir el pago de tributos nacionales con el acompañamiento de los medios ardidosos y engañosos (Galvez, 2004).

Elusión Fiscal

Según el maestro Dino Jarach la elusión fiscal consiste, en la utilización, por parte del contribuyente, de medios lícitos, destinados a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, ya que, se trata de medios jurídicamente irreprochables (Jarach, 1971).

Así un contribuyente puede, mediante la elusión fiscal, evitar la realización del hecho imponible, postergar su producción en el tiempo, o bien reducir su carga tributaria total, utilizando alguna ventaja contenida en alguna disposición legal

vigente, o aprovechando la ausencia de la misma, sin que su actitud constituya una ofensa criminal.

Cabe aclarar que la elusión fiscal, como actividad lícita e irreprochable, no comprende el abuso de formas jurídicas realizadas con el fin de ocultar o tergiversar la realidad o finalidad económica de los actos, mencionados en los artículos 46 y 47 inc. e) de la ley 11.683 (B.O.N 20/07/1998).

Los artículos citados anteriormente disponen que será reprimido con multa de 2 a 10 veces el importe del tributo evadido por cometer defraudación fiscal cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiversar la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

También, debe mencionarse aquí, lo normado por el artículo 2° de la anteriormente citada ley 11.683 (B.O.N 20/07/1998). En él, se establece que en la consideración del hecho imponible debe atenderse a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Y cuando éstos encuadren dichos actos, situaciones o relaciones en formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para exteriorizar la verdadera intención económica de los contribuyentes se dejará de lado, en la consideración del hecho imponible real, el ropaje jurídico utilizado y se considerará que dichas situaciones económicas se encuentran encuadradas en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría, o les permitiría aplicar como la más adecuada a la intención real de los mismos.

El artículo comentado, consagra el denominado principio de “realidad económica”. Este principio solo sería aplicable por excepción, cuando las formas jurídicas sean radicalmente inapropiadas con la cabal intención económica que persiguen los contribuyentes.

Sin embargo, no se puede desconocer el necesario cuidado que debe tenerse en su utilización, porque de aplicarse sin distinción ni cuidado jurídico, los riegos la inseguridad, se deslizarían sobre la materia tributaria en su conjunto (Gómez y Folco, 2010).

Por último, dentro del apartado dedicado a la elusión fiscal, corresponde definir el término planificación fiscal, por ser estos conceptos muy ligados, tanto por los medios empleados como por el fin perseguido.

Se ha definido, a la planificación fiscal y a la planificación fiscal internacional, como la práctica que persigue minimizar la carga tributaria mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles, y cuando algunos de los elementos a considerar tenga implicancias más allá de las fronteras nacionales, estaremos en presencia de un supuesto de planificación fiscal internacional (De Arespachaga, 1998).

Entonces, para llevar a cabo la planificación fiscal internacional, debe realizarse un estudio técnico, consistente en el análisis de las legislaciones de distintos estados y la estructuración de las transacciones comerciales de tal modo que se arribe a la elección de aquella alternativa que minimice el costo fiscal de la inversión (Parrondo, 1999).

Diferencias Entre Evasión Y Elusión Fiscal

Ambas actividades tienen como denominador común el objetivo final perseguido, cual es, lograr una reducción de la carga tributaria total del sujeto que las realiza. Pero, a su vez, se diferencian en los medios utilizados para la consecución del mencionado propósito.

Así, quien evade se mueve por un sector de ilicitud, violando expresamente alguna normativa aplicable. En cambio, quien elude transita por un camino no legislado, poco claro (en términos de redacción normativa), o bien elige el que le signifique menos oneroso, sin realizar actividades punibles.

Globalización, Competencia Fiscal, Paraísos Fiscales y Doble Imposición.

Se conoce por globalización al fenómeno que produce la apertura de las economías y las fronteras, como resultado del incremento de los intercambios comerciales, los movimientos de capitales, la circulación de las personas y las ideas, la difusión de la información, los conocimientos y las técnicas, y de un proceso de desregulación (Nazar, 2010).

Este proceso de apertura comercial trajo aparejado consigo un sinnúmero de consecuencias a las economías de los distintos países. Entre los cuales, en materia tributaria, pueden destacarse dos fenómenos por su significativa importancia. Uno de ellos, el llamado competencia fiscal y el otro doble imposición.

La competencia fiscal es el proceso llevado a cabo por los distintos estados que, con el fin de atraer inversiones y capitales extranjeros, brindan beneficios o ventajas impositivas a los inversores foráneos.

Estos beneficios o ventajas concedidas pueden estar relacionadas con la realización efectiva de una actividad económica que aporte un beneficio extra fiscal a la jurisdicción que renuncia al tributo, pero sin que con ello implique colaboración por parte de la administración fiscal, ya sea a través del secreto fiscal o bancario, o por la instrumentación de estructuras jurídicas exentas de impuestos (competencia fiscal leal), o bien puede tratarse simplemente del otorgamiento de exenciones fiscales que procuren atraer capitales basándose en la evasión o elusión de impuestos en el estado de origen del inversor (competencia fiscal nociva)(Parrondo, 1999).

El proceso de globalización, sumado a la anteriormente comentada competencia fiscal nociva, ha dado lugar al crecimiento exponencial de los territorios llamados paraísos fiscales o tax heavens. Estos, según Parrondo, pueden definirse como aquellos países o regiones que entre otras ventajas, permiten el establecimiento de personas o empresas cuyos ingresos y patrimonios no están sujetos a imposición o la misma es muy reducida en relación a la aplicada por los países de residencia de dichos sujetos (Parrondo, 1999).

En la ley de impuesto a las ganancias, los mismos están definidos en un sistema llamado por “entidad”, lo que significa que a los fines de esta ley solo se consideran como paraísos fiscales a los estados o jurisdicciones comprendidos en la lista taxativa incluida en el artículo 21.7 del decreto reglamentario de la citada ley.

El otro fenómeno, que merece destacarse, es el llamado doble imposición. Este surge de la superposición de potestades tributarias de los distintos estados y ha sido definido por la OCDE como el “resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o más estados, a un mismo contribuyente, sobre una misma materia imponible y por idéntico período de tiempo” (Nazar, 2010). Es con el fin de evitar este problema

de la doble imposición, que los estados celebran entre sí convenios de doble imposición.

Vale aclarar, que en virtud de lo establecido por el inciso 22 del artículo 75 de la Constitución Nacional, estos convenios tienen jerarquía superior a las leyes o supra legal. Por lo que las disposiciones que de ellos emanan prevalecen por encima de las leyes locales.

Metodología

Para la preparación de este trabajo final se empleará una metodología cualitativa. Utilizando los siguientes métodos de investigación:

-Exploratorio: para recabar información sobre los temas comprendidos en los objetivos del trabajo y descubrir los puntos o apartados de la ley de impuesto a las ganancias que por su deficiente redacción (falta de precisión, certeza y claridad), o bien por la carencia de la misma (laguna legal), hacen posible su elusión por parte de los contribuyentes. En este punto las técnicas empleadas serán la recolección de información, el análisis de normas y la lectura bibliográfica.

-Inductiva: a partir de la lectura de la ley del citado impuesto, doctrina y de los casos jurisprudenciales incluidos en el libro Tratado Jurisprudencial y Doctrinario de Jorge H. Damarco y en La Ley Online relativos al tema elegido, se determinarán los puntos o apartados de la ley de impuesto a las ganancias que por su deficiente redacción (falta de precisión, certeza y claridad), o bien por la carencia de la misma (laguna legal), hacen posible su elusión por parte de los contribuyentes.

-Aplicativa: para la elaboración de propuestas sobre los puntos o apartados indicados anteriormente que permitan reducir las posibilidades de elusión del impuesto a las ganancias y aumentar, consecuentemente, la recaudación pública por dicho impuesto. Aplicando de este modo los conocimientos adquiridos en la realización del trabajo.

Diagnóstico

Históricamente la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), ha intentado reducir los niveles de incumplimiento fiscal de una forma tradicional, que consistía en basar sus estrategias en la aplicación de acciones operativas directas sobre los posibles incumplidores (Costa, 2007).

De este modo, ante la detección de omisiones por parte de los contribuyentes de presentar sus declaraciones juradas o de efectivizar los pagos respectivos, se emitían rutinariamente las intimaciones administrativas.

En este contexto, la AFIP, se entendía satisfecha cuando existía un alto nivel de detección de ajustes de inspección, o cuando se podía reflejar un número importante de acciones de fiscalización en un determinado período de tiempo.

Tanto la planificación de las acciones de fiscalización, como el control de gestión de las mismas, se centraban en cuantificar las actividades de auditoría tributaria, considerándose como un mejor resultado cuando la cantidad de las mismas era mayor a lo programado y/o cumplido en períodos anteriores.

Así, este criterio meramente estadístico, que prevaleció por muchos años, desembocó en una degradación de la calidad y efectividad de las acciones de fiscalización llevadas a cabo por la Administración Tributaria.

En la actualidad, dicho criterio antiguo y obsoleto, ha sido dejado de lado por otro, en el cual, sin ser abandonados los aspectos estadísticos cuantitativos, primen los cualitativos. Esto implicó incorporar otros puntos de vista más evolucionados, referidos a ser más selectivos en la detección de los universos objeto de acciones

operativas, garantizando que las acciones de control no sean aisladas y desarticuladas entre sí.

Así, con este nuevo enfoque por parte de la AFIP, y con el conjunto de nuevas realidades políticas, económicas, sociales, etc., que impactan negativamente en el funcionamiento diario del ente recaudador, se necesitó ampliar sustantivamente sus competencias e incorporar estrategias de control de carácter preventivo, a las tradicionales acciones de detección, control y sanciones posteriores al fraude fiscal.

Las principales medidas desarrolladas por la AFIP, o en las que ha participado dentro del nuevo rol asumido son las siguientes:

1-Medidas de carácter Legislativo:

-Como consecuencia de la crisis sufrida por nuestro país en el año 2000/2001 se dictó la ley 25.345 (B.O.N 17/11/2000), que impuso en su artículo 1º limitaciones a las transacciones en dinero en efectivo, de tal forma que los pagos superiores a \$ 1000 no realizados por medio de algún instrumento bancarizado (depósito, giro o transferencia, cheque, tarjetas de crédito o débito) no producen efectos entre las partes ni frente a terceros. Luego, en su artículo 2º, establece que esas transacciones tampoco pueden ser computadas como deducciones, créditos fiscales o cualquier otro tipo de beneficio para el contribuyente, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones, agregando en su último párrafo, que en caso de que el contribuyente compute tales conceptos sin cumplir los comentados medios de pagos se le aplicará el procedimiento normado por el artículo 14 (simple intimación de pago) de la ley 11.683 (B.O.N 20/07/1998) y no el procedimiento de determinación de oficio.

La ley mencionada en el punto anterior, y en especial sus dos primeros artículos, han sido objeto de numerosos reclamos por parte de los contribuyentes y de la doctrina especializada en la materia. Siendo, además, éstas críticas receptadas por la jurisprudencia.

Las razones principales en las cuales se basan dichas críticas son, en principio, que los artículos comentados colisionan con lo normado por el artículo 34 de la ley de Procedimiento Tributario (ley 11.683, B.O.N 20/07/1998), el cual supedita el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios a la utilización de determinados medios de pagos, pero haciendo la importante salvedad de que quienes no utilicen tales medios de pago quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados anteriormente. Así, al respecto, el Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, en el fallo Bartucci, Raimundo del 5/12/2007 tiene dicho que:

“Sobre el particular, cabe destacar que conforme al “principio de especialidad”, una ley posterior no deroga una ley anterior y especial a una materia (“lex posterior generalis non derogat priori specialli”), aunque ésta pueda estar alcanzada por la generalidad de aquélla y aun cuando ambas normas estén vigentes”.

“En este contexto y en cuanto a la materia controvertida, la “ley especial” es la de procedimiento tributario, donde se regula específicamente el derecho de defensa y cuyo artículo 34 prevalece por sobre lo establecido en la “ley general” de prevención de la evasión.” En éste sentido también se expresó la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná en el caso “Epuyen S.A” del 14/11/2006.

Además de que corresponda aplicar por el “principio de especialidad”, comentado anteriormente, el artículo 34 de la ley de Procedimiento Tributario, lo normado por el artículo 2º de ley 25.345 en cuanto niega la posibilidad de demostrar la veracidad de las operaciones, no permitiendo de esta forma que tales pagos produzcan sus efectos tributarios (pudiendo redundar en un aumento de la carga tributaria como consecuencia del aumento de la tasa efectiva del impuesto), y en cuanto establece una presunción absoluta que habilita el procedimiento del artículo 14 de la ley 11.683 (B.O.N 20/07/1998), lesiona los derechos constitucionales de capacidad contributiva, defensa en juicio y de propiedad. En éste sentido se manifestaron la Cámara Federal de Mar del Plata en el fallo Tiendas Roxana S.A del 31/05/2010 y el Juzgado Federal de 1ª Instancia Nro. 1 de Salta en el caso Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.

-Asimismo y como complemento de la medida anterior, se implementó la restitución de un porcentaje del impuesto al valor agregado sobre las compras realizadas por los usuarios de tarjetas de crédito y de débito, lo cual implica un beneficio directo para los consumidores finales haciéndolos partícipes de la lucha contra la evasión, además que se logra un incremento del consumo interno y del nivel de actividad económica.

-Desde el año 2004 la AFIP ha propiciado una serie de reformas legislativas conocidas como “Plan Anti evasión I” y “Plan Anti evasión II”.

Los principales aspectos incorporados por el “Plan Anti evasión I” fueron los siguientes:

A) Extensión de la responsabilidad solidaria: a los sujetos que por sus compras reciban facturas o documentos apócrifos, en los casos en que deban constatar su autenticidad; a los socios de las sociedades irregulares y de hecho por las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades de las que formen parte; a los síndicos de los concursos preventivos y quiebras por los tributos adeudados, si no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y el ingreso de los mismos; a cualquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o agrupamiento empresarial, respecto de las obligaciones tributarias del grupo.

Con respecto a esta medida de carácter legislativo corresponde efectuar el siguiente comentario. Para que proceda la extensión de la responsabilidad solidaria deben concurrir los siguientes requisitos:

1- Existencia de una deuda tributaria exigible al deudor principal.

2- Intimación administrativa a dicho deudor.

3- Falta de regularización de la deuda intimada dentro del plazo establecido al efecto.

4- Elemento subjetivo (culpa o dolo) (Gómez y Folco, 2010).

Además de los requisitos enumerados anteriormente, es válido aclarar que la extensión de la responsabilidad solidaria no opera automáticamente. Ya que para que la misma proceda, respecto del deudor solidariamente responsable, debe iniciarse sobre su persona el procedimiento de determinación de oficio reglado por el artículo 17 de la ley de Procedimiento Tributario (ley 11.683, B.O.N 20/07/1998), a los efectos de no lesionar el constitucional derecho de defensa de dicho responsable.

Luego de realizado el comentario anterior, cabe señalar que para el caso de los síndicos de los concursos preventivos, este último requisito, es decir el elemento subjetivo, en principio no se cumpliría.

El tema central en esta cuestión gira en torno a que en los concursos preventivos el deudor concursado sigue al frente de la administración de su patrimonio (artículo 15, ley 24.522 B.O.N 09/08/1995), siendo éste el rasgo distintivo con respecto a las quiebras, donde si existe desapoderamiento del deudor.

En los concursos el deudor continúa al frente de su patrimonio, pero con un régimen de administración controlada bajo la vigilancia del síndico (artículo 16, ley 24.522 B.O.N 09/08/1995), en virtud del cual algunos actos le están vedados y otros sujetos a la autorización del mismo. Solo en el supuesto de que el deudor realice determinados actos que le están prohibidos, u omite informar o requerir autorización para la realización de aquellos actos sobre los cuales la ley establece dicho requisito para su concreción (artículos 16 y 25, ley 24.522 B.O.N 09/08/1995), el juez puede separarlo de la administración y designar un reemplazante (artículo 17, ley 24.522 B.O.N 09/08/1995). Entonces, solo en el caso de darse este último supuesto planteado, y siempre que el síndico quede al frente de la administración del patrimonio del fallido, puede existir el elemento subjetivo (a título de dolo o culpa) y así proceder la extensión de la responsabilidad sobre el mismo.

B) Incorporación de presunciones "juris tantum" a la Ley de Procedimiento Tributario: permiten determinar de oficio la materia imponible cuando haya diferencias entre las existencias declaradas por el contribuyente y lo relevado por imagen satelital; o cuando los depósitos bancarios del período superen las ventas o ingresos declarados en el período. En los casos de ingresos de fondos de cualquier

naturaleza, provenientes de países de baja o nula tributación, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados.

C) Se otorga al Poder Ejecutivo Nacional la facultad de condicionar -por vía de reglamentación- el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos en favor del contribuyente o responsable, a la utilización de determinados medios de pago o a formas especiales de comprobación de sus operaciones.

D) Se agrega como figura infraccional la resistencia a la fiscalización. Asimismo, se reputará como infraccional el cumplimiento parcial del deber de información, si dificulta las tareas de determinación, verificación o fiscalización.

Los temas más relevantes incluidos en el “Plan Antievasión II” son:

A) Otorgamiento de facultades a la AFIP para proceder al secuestro preventivo y eventual comiso de mercaderías: se aplicará en el caso de detección de bienes que no cuenten con el debido respaldo documental que acredite su legítima tenencia.

Con respecto a esta medida de índole legislativa, es válido traer a colación lo expresado por la Comisión de Estudios Tributarios del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el informe del 11 de Marzo del año 2005 dirigido a las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso Nacional. En dicho informe, se le recuerda al Congreso Nacional, que en materia penal común, el comiso o decomiso de bienes se impone conjuntamente con la sentencia condenatoria, no como una medida cautelar (artículo 23 Código Penal, según reforma por ley 25.815 B.O.N 01/12/2003), resultando así una medida de naturaleza estrictamente penal.

En virtud de lo expresado anteriormente, y teniendo en cuenta lo normado por los artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional, mediante los cuales se establece que “la propiedad es inviolable, y ningún habitante puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley”, y que “ningún habitante puede ser penado sin juicio previo fundado en ley ...”, la facultad otorgada a la Administración Fiscal, mediante la cual, un juez administrativo puede disponer el decomiso de mercadería resulta inconstitucional. Resultando aplicable lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Lapiduz, Enrique c. D.G.F” del 28/04/1998, en cual se establece que “No cabe hablar de "juicio" en los términos del art. 18 de la Constitución Nacional como requisito que legitime una condena, si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de "juicio previo" si esa instancia no ha concluido y la sanción no es resultado de actuaciones producidas dentro de la misma...”

B) Considerar como domicilio fiscal al electrónico: de esta manera la comunicación informática será una forma de notificación válida de todo acto de la AFIP.

Con respecto a esta reforma, debe plantearse la dificultad que la misma presenta para acreditar fehacientemente la fecha de recepción del correo electrónico por parte del contribuyente. Aspecto no menor, si se tiene en cuenta que los actos administrativos de alcance particular adquieren eficacia jurídica desde la fecha de notificación al interesado. Además dicha fecha también adquiere relevancia para el cómputo de los plazos respecto de los actos notificados.

Por último, corresponde señalar, que considero acertado que la constitución del mencionado domicilio fiscal electrónico sea una facultad optativa del contribuyente.

Quien será el encargado de evaluar la viabilidad de la implementación de dicho domicilio a su caso concreto.

C) Determinación de un domicilio fiscal alternativo con plena validez a todos los efectos legales cuando: no se hubiera denunciado el domicilio previsto por la ley (domicilio donde esté situada la dirección o administración efectiva de sus actividades, el domicilio real o legal) o el denunciado fuere inexistente y a la AFIP conociera el mismo, a través de datos concretos colectados conforme a sus facultades de verificación y fiscalización.

Esta reforma puede traer aparejada problemas para el ejercicio del derecho constitucional del debido proceso y consecuente defensa en juicio, al existir probabilidades de que las notificaciones administrativas sean cursadas a un domicilio en el que el contribuyente no pueda tomar conocimiento de las mismas. Esto puede derivarse de la posibilidad que existe de que los funcionarios de AFIP, al realizar la evaluación de los datos colectados, establezcan un domicilio distinto al que correspondería según la ley.

D) Creación de la figura del "inspector fedatario": se habilita a la AFIP a designar funcionarios, mediante orden emanada de un juez administrativo, que actúen como compradores o consumidores a efectos de verificar el control de las normas sobre emisión y entrega de comprobantes de venta. Siempre y cuando la orden del juez administrativo esté fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada administración.

Esta nueva figura comentada, ha generado un sinnúmero de críticas por parte de la doctrina calificada. Así, por citar solo algunas opiniones, Cáceres afirma que “si

bien la justicia tendrá la última palabra, se continúa con el permanente intento de superar las deficiencias administrativas del accionar del Fisco mediante nuevos instrumentos represivos, de tipo experimental, con el consiguiente desgaste jurisdiccional para el Fisco y los contribuyentes y dirigidos a la persecución, en su mayoría, de pequeños contribuyentes” (Cáceres 2005, p.4). La Doctora Teresa Gómez sostiene que “es imprescindible que obren en la AFIP multiplicidad de hechos y antecedentes fiscales respecto aquellos a quienes se les enviarán los agentes constataores, por cuanto de no ser así, la elección del fiscalizado podría ser tachada de arbitraria y persecutoria” (Gómez 2006, p. 764).

En cuanto al carácter de imprescindible, que reviste el hecho de que deben existir antecedentes fiscales para que proceda la orden de actuación de los mencionados agentes, la doctrina y la jurisprudencia ha sido pacífica. No ocurriendo lo mismo sobre qué debe entenderse por “antecedentes fiscales”, así se plantea la duda si la mera delación anónima, es decir la denuncia anónima pero que no reúne los requisitos para ser considerada una denuncia formal (artículos 174, 175, 176 y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación), debe ser considerada como “antecedente fiscal” que motive la orden para la actuación de los agentes encubiertos. Así, en apoyo de la postura de que estas delaciones anónimas deben ser consideradas válidas puede citarse lo dicho en el voto mayoritario por el Doctor Grabivker en el fallo “Foglia, Jorge Ernesto” dictado por la Cámara Nacional Penal Económica, sala B, el 12/04/2011: “La falta de individualización del sujeto que efectuó el anoticiamiento, cuya constancia obra en autos, no resulta relevante”. En éste sentido también se pronunció la Cámara Nacional Penal Económica, sala B, el 04/07/2007 en el caso “Penibianc S.R.L.”

Como contraria a la posición comentada anteriormente puede citarse lo dicho por los Doctores Hornos y Pizzatelli en fallo “Mayro S.A” de la Cámara Nacional Penal Económica, sala B, el 22/09/2008: “Que si a la denuncia anónima no corresponde reconocerle efecto impulsor para un procedimiento penal tampoco resultaría sustentable admitirla como “antecedente fiscal”, en los términos de la disposición bajo análisis”.

“Si se permitiera que una supuesta denuncia anónima fuera el fundamento adecuado para que los funcionarios fiscales actúen de manera encubierta, se estaría posibilitando que la norma tenga como soporte un dato conjetural, ya no un elemento cierto y objetivo, como su texto establece”. En este sentido el fallo Herrada, Sergio y Vanni, Carla SH del Juzgado Federal de Comodoro Rivadavia del 06/10/2006, entre otros.

Una vez realizado un breve resumen sobre las opiniones encontradas en término de si debe ser reconocida la “denuncia anónima” como antecedente fiscal suficiente para que proceda la actuación de los agentes encubiertos, corresponde indicar que adhiero a la postura señalada en segunda instancia. Ya que si se permite que tales “denuncias” cumplimenten el requisito de ser consideradas antecedentes fiscales respecto del sujeto investigado, se correría el peligro de que en el afán recaudatorio el Fisco omita tal requisito, ya que podrían ser sus mismos integrantes los que realicen las comentadas delaciones anónimas, incurriendo de esta forma en un accionar arbitrario y persecutorio.

Además, con el fin de imprimirle mayor transparencia a esta figura, en mi opinión, la orden para la actuación de los agentes encubiertos debe emanar de un juez del órgano jurisdiccional, a fin de que la medida se base en antecedentes sólidos, ya

que cuando la misma es librada por un juez administrativo (funcionario de AFIP) la imparcialidad no se asegura por ser él mismo juez y parte en el proceso.

E) Puesta en marcha a nivel nacional de un sistema de registro unificado de personas jurídicas: la clave única de identificación tributaria (CUIT) emitida por la AFIP será el único identificador de las sociedades. Para ello la Administración fiscal participa en la implementación del mencionado registro dando asistencia técnica y financiera.

-En el año 2003 se dicta la ley n° 25.784 sobre precios de transferencia, exportaciones y comercio exterior.

-Se modifica el Régimen Penal Tributario ley 24.769 (B.O.N 15/01/1997) por ley 26.735 (B.O.N 28/12/2011).

Las medidas más importantes incorporadas por la reforma son:

A) Adecuación de los importes mínimos establecidos para la punibilidad.

B) Se incorpora a la Hacienda Provincial como bien jurídico protegido por la norma.

C) Se agrega a los supuestos que configuran la “Evasión Agravada” aquellos casos en que hubiera mediado la utilización total o parcial de facturas, o cualquier documento equivalente ideológicamente o materialmente falsos.

Con relación a esta reforma puede indicarse que la misma ha de complementarse con lo establecido por el artículo 1° de la misma ley, a efectos de establecer un importe mínimo para la aplicación de ésta figura agravada.

D) Se adiciona como delito la modificación o adulteración de los sistemas informáticos o equipos electrónicos suministrados u homologados por el Fisco Nacional, Provincial o de la C.A.B.A.

Esta modificación establece la siguiente salvedad para que proceda la sanción: “siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio”. Pero la misma no circunscribe la sanción a la provocación de perjuicio al Fisco, sino que podría resultar aplicable si se causa perjuicio a algún tercero.

E) Se incorporan como sujetos punibles las personas de existencia ideal.

Relacionado con esta reforma es válido traer a colación lo dicho por la corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Parafina del Plata S.A” del 02/09/1968: “...Las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal...”. En consecuencia, no puede la ley penal tributaria apartarse de los principios generales del derecho penal.

Si el delito es definido como la “acción típica, antijurídica, culposa y punible”. Se advierte que la modificación normativa comentada no coincide con dicha definición por dos razones:

1º) Falta de acción: si la acción se define como el comportamiento exterior evitable, que a su vez tiene dos elementos inseparables, el exterior (movimiento muscular exteriorizado) y el interno o subjetivo (voluntad del sujeto que realizó la acción). Se evidencia claramente que la acción requiere una conducta humana.

2º) Falta de culpabilidad: la culpabilidad es la posibilidad de reproche al autor del hecho típico y antijurídico. La misma consta de dos elementos estructurales, la

imputabilidad (capacidad de comprensión de lo injusto de su actuar y conducirse de acuerdo a la misma) y el conocimiento de la antijuricidad (comprensión de lo antijurídico de la conducta y conciencia en el momento del acto de tal ilicitud). Nuevamente se evidencia que la culpabilidad requiere inevitablemente una conducta humana, no pudiendo ser atribuida a personas de existencia ideal.

Como complemento de lo anterior, corresponde señalar el criterio de “personalidad de la pena” seguido por nuestro más alto tribunal (“Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L” del 15/10/1981; “Wortman, Jorge A. y otros” del 08/06/1993; “Buombicci, Neli A.” del 08/06/1993; entre otros) , en virtud del cual solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetivamente como subjetivamente. En el caso de las personas de existencia ideal ésta atribución subjetiva nunca podría realizarse, ya que por definición son entes que no presentan signos característicos de humanidad.

Por último, en torno a esta cuestión, resulta oportuno señalar que si por aplicación del artículo 14 de la ley 24.769 (B.O.N 15/01/1997) modificada por ley 26.735 (B.O.N 28/12/2011) se le impone a una persona jurídica la multa del punto 1° del mismo (que establece que cuando los hechos delictivos previstos en esa ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona jurídica, se le impondrá a la entidad conjunta o alternativamente multa de dos a diez veces de la deuda verificada), a esa misma persona no se le puede aplicar la multa establecida en el artículo 46 de la ley 11.683 (B.O.N 20/07/1998) (la cual dispone que el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, por acción u omisión defraudare al fisco, será reprimido con multa de dos a diez veces el importe del tributo evadido) por el mismo hecho, por aplicación del principio “non bis

in idem” que prohíbe la doble persecución penal por un mismo hecho a una misma persona.

Ya que teniendo en cuenta que la sanción del artículo 46 de la ley 11.683 (B.O.N 20/07/1998) integra el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, según lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los fallos “Parafina del Plata S.A” del 02/09/1968 y “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L” del 15/10/1981 mencionados anteriormente; y que la multa del 14 de la ley 24.769 (B.O.N 15/01/1997) modificada por ley 26.735 (B.O.N 28/12/2011) también es una sanción de índole penal, resulta manifiesta la doble persecución penal (art. 14 Ley Penal Tributaria pto. 1 y art. 46 Ley de Procedimiento Tributario) por el mismo hecho (defraudación al fisco por evasión de impuestos) al mismo sujeto (persona de existencia ideal).

F) Se permite la sustanciación paralela del procedimiento de determinación de oficio y la causa penal tributaria. De esta forma, la formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativo o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.

No se puede dejar de referir en este punto la posibilidad que existe, al permitirse la prosecución de vías procesales paralelas, de que se produzca un escándalo jurídico por pronunciamientos contradictorios.

Ya que podría ocurrir el caso de que el organismo recaudador determine y ejecute una deuda al contribuyente, y que luego en el proceso penal un juez determine

que dicha deuda es inexistente o inferior a la ejecutada. Afectando de ésta forma el derecho de propiedad del contribuyente.

Además del supuesto planteado anteriormente, podría ocurrir (entre otros), el hecho de que un contribuyente sea investigado o procesado por la comisión de uno de los delitos tipificado por la ley 24.769 (B.O.N 15/01/1997) modificada por ley 26.735 (B.O.N 28/12/2011), y luego en algún órgano de alzada de las determinaciones de oficio se determine que la deuda es inferior a los montos mínimos establecidos para dichos delitos (pudiendo convertirlo en excarcelable), o la declare inexistente. Atentando contra la seguridad jurídica que debe existir.

-Se encuentra en análisis en la Cámara de Diputados el Plan Antievasión III. Entre las medidas más importantes tratadas por el mismo podemos nombrar las siguientes:

A) Gravabilidad de los beneficios obtenidos o derivados de la enajenación de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga. Se mantendría la exención para los resultados que provengan de la enajenación de aquellos títulos con cotización pública por parte de las personas físicas y sucesiones indivisas residentes en el país.

B) Se derogaría la exención normada por el artículo 78 del Decreto reglamentario 2284/1991 que eximia del impuesto a los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones que fueran obtenidos por personas físicas, jurídicas y sucesiones indivisas beneficiarios del exterior.

C) Se restablecería la gravabilidad de los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables.

D) Las diferencias de tributos provenientes de ajustes serían deducibles del balance fiscal del ejercicio en el que los mismos resulten exigibles por parte de la AFIP o en el que se paguen, dependiendo del método que corresponda utilizarse para la imputación de gastos.

E) Se limitaría el cómputo de los quebrantos impositivos, así se podrán deducir de las ganancias producidas en los 5 ejercicios fiscales siguientes a su generación, pero solo hasta el límite del 30% de dichas ganancias por año fiscal. Con lo cual para el cómputo de quebrantos hay que tener en cuenta dos límites, el temporal (5 ejercicios fiscales) y el cuantitativo (30% de las ganancias por año fiscal).

F) Se establecerían como sujetos del gravamen a todos los fideicomisos y a la tasa del 35%, eliminando la posibilidad que tenían los fideicomisos en los que el fiduciante poseía el carácter de beneficiario de aplicar la teoría de la fuente para la determinación de su ganancia, y de luego ser distribuirla por el fiduciario entre cada fiduciante-beneficiario en función a la proporción que le correspondía a cada uno en dicho resultado. Siendo de esta forma sujetos pasivos del impuesto y sujetos pasivos de la obligación tributaria.

G) Se prohibiría la posibilidad de deducir del balance fiscal cualquier suma pagada a personas o entes ubicados, constituidos, radicados o domiciliados en países considerados como de baja o nula tributación cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate.

H) Se modificaría el tratamiento de los resultados atribuibles a la sociedad conyugal, correspondiendo atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de actividades personales, bienes propios, bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria y los bienes gananciales en la proporción en que cada cónyuge hubiere contribuido a su adquisición.

I) Se modificarían los importes de las deducciones personales correspondientes a los períodos 2010 y 2011.

Con respecto a éste proyecto de ley comentado, corresponde señalar de que en mi opinión, el mismo debería avanzar más aún con respecto a la gravabilidad de las rentas provenientes de instrumentos financieros. Ya que el mantenimiento de las exenciones o no gravabilidad aplicable a muchos de estos beneficios, se contrapone con la fuerte imposición existente a las rentas provenientes del trabajo personal.

Además de lo comentado anteriormente, considero que debería evaluarse la posibilidad de suprimir el límite temporal aplicable a los quebrantos impositivos o extenderse el mismo, a fin de que los mismos puedan ser absorbidos. Ya que de aplicarse la doble limitación contenida en éste proyecto de ley, una gran cantidad de quebrantos impositivos podrían no llegar a recuperarse.

2-Medidas de carácter organizacional (Costa, 2007):

-Autarquía presupuestaria: esta medida ha permitido desburocratizar los procesos de adquisición de bienes y servicios tan importantes para su modernización (hardware, software, etc.).

-Creación de áreas o equipos de fiscalización específicos para el análisis de distintos sectores de actividad económica o segmentos de contribuyentes de alto riesgo fiscal: permite asignar los recursos humanos especializados a temáticas complejas, que de otro modo quedarían incluidas en los controles de rutina. Por ejemplo: creación de un área para el control específico de operaciones internacionales y precios de transferencia, conformación de equipos especializados para la auditoría de grandes contribuyentes pertenecientes a los sectores financieros, exportador, etc.

-Áreas de análisis, investigación y fiscalización por sector económico: para dotar a las restantes áreas de inspección de herramientas prácticas y novedosos enfoques técnicos, para ser utilizados en auditorías tributarias. Luego de la realización de dichos estudios se confeccionan manuales descriptivos de la actividad de que se trate. Conteniendo análisis del proceso productivo, insumos utilizados, estructura de costos, formas de comercialización y estrategias recomendadas para realizar la fiscalización de las mismas.

3- Medidas de carácter estructural (Costa, 2007):

Estas medidas consisten en el dictado de normas reglamentarias y en la implementación de herramientas de control sistemático, para dificultar o desalentar maniobras de evasión. Brindan información, que es utilizada por la Administración para orientar las acciones directas de fiscalización hacia los incumplidores.

Las mencionadas medidas se sostienen en los siguientes criterios:

a) Identificación de contribuyentes: para poder conocer e identificar adecuadamente a los mismos, para así mejorar los procesos de control de cumplimientos.

b) Diferenciación de contribuyentes: es complemento del punto anterior. Es utilizado para brindar un tratamiento fiscal distinto a aquellos contribuyentes que tienen un adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, respecto de los contribuyentes que no lo tienen. Para estos últimos, la AFIP establece requisitos y controles más rigurosos.

-Creación de registros fiscales sectoriales: a los que se incorporan los sujetos que reúnen determinados requisitos de cumplimiento fiscal.

-Implementación de regímenes de retención y percepción diferenciados según el comportamiento fiscal: en los cuales se incrementan las retenciones y/o las percepciones a los sujetos con mayor riesgo.

-Establecimiento de regímenes informativos: para el control de las operaciones sujetas a la normativa de precios de transferencia, al sector financiero y bursátil, a los operadores de combustibles líquidos exentos, al sector granario, entre otras actividades.

-Fijación de requisitos particulares para los nuevos inscriptos en el IVA, asignándoles modalidades de facturación de acuerdo al grado de confiabilidad que ofrecen los mismos.

-Implementación de sistemas automáticos de control para la autorización de impresión de comprobantes de venta (facturas), de respaldo del traslado de mercaderías (remitos), para la autorización de exclusión o reducción de los regímenes de retención y/o percepción, entre otros de similares características.

4- Medidas para el intercambio de información con otros países (Costa, 2007):

Debido a los procesos de globalización e integración de la economía mundial, las administraciones tributarias de los distintos países, han tenido que cooperar entre sí para no perder poder frente a los contribuyentes mundiales.

Esta cooperación se traduce en distintos mecanismos como: los convenios para evitar la doble imposición internacional, los acuerdos de cooperación administrativa y los tratados de asistencia mutua en materia judicial. Todos estos con el objeto de prevenir la evasión, el fraude y todo otro ilícito impositivo.

Los países con los cuales se mantienen en la actualidad tratados para evitar la doble imposición son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Italia, Países Bajos, Noruega, Reino Unido, Rusia, Suiza y Suecia.

Desarrollo

Puntos o apartados de la ley de impuesto a las ganancias que por su deficiente redacción, o bien por la falta de la misma hacen posible su elusión por parte de los contribuyentes

El impuesto a las ganancias es un tributo que grava la renta neta o resultado neto, es decir, a una ganancia o ingreso imponible se le deducen los gastos o deducciones admitidas por la ley, para así, obtener el resultado neto sujeto a impuesto.

Como consecuencia de lo dicho anteriormente podemos decir que, a grandes rasgos, existen básicamente dos formas de eludir el impuesto a las ganancias para lograr minimizar la carga tributaria total del ejercicio. Una de ellas consiste en omitir, o bien, declarar un ingreso imponible menor al real. Y la otra manera, consiste en deducir gastos inexistentes, no deducibles, o en exceso de los que correspondería computar. Todo esto, utilizando alguna deficiencia normativa (falta de precisión, certeza o claridad de la misma), o bien la ausencia de ésta.

Ambas formas pueden instrumentarse en un sin número de maniobras o mecanismos, haciendo que sea imposible la definición de todas ellas por parte de las autoridades fiscales, con el objetivo de emprender acciones para su prevención.

En este punto del trabajo se mencionarán algunos puntos o apartados de la ley del tributo, que por su deficiente redacción (falta de precisión, certeza y claridad), o bien por la carencia de la misma (laguna legal), hacen posible su elusión por parte de los contribuyentes.

Gastos Deducibles.

En el artículo 80 de la ley de impuesto a las ganancias, se establece el principio general deducibilidad de un gasto. En virtud del cual serán deducibles, de la fuente que lo origina, todos los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada.

Además de los gastos y deducciones consagradas en el principio general, existen otros gastos, desgravaciones o deducciones que si bien no son necesarios para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, la ley admite su deducción.

Intereses

La deducción de intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas, se encuentra establecida en el artículo 81 inciso a) de la ley.

En el mismo se dispone que, para el caso de personas físicas y sucesiones indivisas, proceda su deducción, deberá demostrarse la relación de causalidad establecida por el artículo 80 con relación a ganancias gravadas.

Además establece, respecto de los sujetos que obtienen ganancias de la tercera categoría, una limitación a la deducibilidad de los intereses originados por préstamos contraídos con personas no residentes que los controlen (según los criterios de la ley). Con excepción de aquellos, que en virtud de lo expuesto por el apartado 2 inciso c) del artículo 93 tienen una presunción de ganancia neta del cien por ciento (100%). Dicha limitación lo será con relación a la proporción del monto del pasivo que los origina, existente al cierre del ejercicio, que exceda a dos veces el importe del patrimonio neto

a la misma fecha. Así excedidos los parámetros citados anteriormente, los intereses pasan a asimilarse a dividendos (son no computables).

Ahora bien, una vez expuesto lo anterior, relativo a la normativa aplicable a la deducción de intereses, corresponde plantear uno de los principales casos de elusión relacionado con el tema en cuestión. El mismo se refiere al ahuecamiento de la base imponible del impuesto, a través, de la deducción de intereses y gastos por supuestos préstamos, cuando en realidad podrían tratarse de aportes de capital o dinero no declarado de la propia compañía.

Estos posibles aportes de capital o dinero no declarado son instrumentados de manera tal que puedan asemejarse a préstamos, con el objetivo de recibir los beneficios fiscales relacionados con estos últimos, que de otro modo no les serían aplicables.

Luego, cuando ante una eventual fiscalización, los citados ingresos de fondos, no pueden ser probados, se les aplica la presunción “iuris tantum” (admite prueba en contrario) establecida en el artículo 18 inciso f) de la ley 11.683(B.O.N 20/07/1998) correspondiente a incrementos patrimoniales no justificados. Donde dichos incrementos patrimoniales más un diez por ciento, en concepto de renta dispuesta o consumida pasan a ser ganancias netas del período.

A continuación se exponen algunos casos jurisprudenciales donde se pone de manifiesto estas prácticas elusivas realizadas por parte de los contribuyentes.

JURISPRUDENCIA

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, Oddone Luis Alberto y Cía –Asesores Financiero SA- s/apelación impuesto a las ganancias y sobre los capitales, 07/10/1988.

HECHOS: Se interpone recurso de apelación contra sendas resoluciones de la DGI, por las que se impone la obligación de ingresar suma en concepto de impuesto sobre los capitales correspondientes al año 1980, y se aplica multa en concepto de impuesto a las ganancias por los años 1976, 1979 y 1980, respectivamente, con más su actualización e intereses por la determinación de oficio sobre base presunta de la materia imponible. El Fisco funda su estimación en la impugnación de los pasivos contabilizados "... en razón de no haberse demostrado, mediante elementos fehacientes, el carácter de acreedor de una entidad del exterior". El tribunal decidió confirmar la resolución de AFIP.

SUMARIO: - Debe confirmarse la resolución atacada en cuanto determinó la materia imponible sobre la base de presumir que los alegados préstamos provenientes del exterior constituían en realidad un incremento patrimonial no justificado, toda vez que el número, precisión, gravedad y concordancia de los indicios acumulados en las actuaciones producen la convicción, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, de que los préstamos de marras han sido simulados.

JURISPRUDENCIA

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, Noxi SA s/apelación impuesto a las ganancias, 06/09/2002.

HECHOS: se interpone recurso de apelación contra las resoluciones dictadas por la AFIP-DGI de fecha 13/07/2000, mediante las cuales se determinaron de oficio

por conocimiento presunto de la materia imponible, los impuestos a las ganancias por el período fiscal 1997 y al Valor Agregado, intimando al contribuyente al pago de diversas sumas en concepto de impuestos, intereses y multas. La Administración Fiscal basa la determinación en la impugnación de un pasivo del exterior por u\$s 250.000 originado en la celebración de tres contratos de préstamos de dinero, porque si bien reconoce la existencia de los mismos, no les otorga la calidad de mutuos por haber sido confeccionados en instrumento privado y no tener fecha cierta. El Tribunal confirmó dichas resoluciones.

SUMARIO: - La documentación aportada por el apelante referida a los préstamos de dinero del exterior es incompleta y contradictoria, sin llegar a desvirtuar las presunciones que surgen de los indicios graves, concordantes y coincidentes anteriormente enumerados.

-Es aplicable al caso la doctrina sentada por este Tribunal en la causa “Oddone Luis Alberto y Cía –Asesores Financiero SA- s/apelación impuesto a las ganancias y sobre los capitales, 07/10/1988”, en donde se sostuvo que “el número, precisión, gravedad y concordancia de los indicios acumulados en las actuaciones producen la convicción, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, de que los préstamos de marras han sido simulados...”.

JURISPRUDENCIA

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, Domaine Vistalba SA s/apelación impuesto a las ganancias, 01/02/2005.

HECHOS: La Dirección General Impositiva determinó de oficio, en forma parcial, la obligación de la recurrente en el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 1999, más intereses resarcitorios y se aplicó multa equivalente al 70% del impuesto omitido. El organismo fiscal manifestó que los ajustes efectuados tuvieron origen en la impugnación de pasivos no justificados y de la apropiación de intereses devengados, no habiendo la actora aportado documentación respaldatoria que justificara el origen de los mismos. El Tribunal Fiscal resolvió confirmar parcialmente el acto recurrido, disminuyendo en consecuencia el incremento patrimonial por considerar justificado una porción de los aludidos préstamos.

SUMARIO: - Es preciso señalar que los prestamistas son –a su vez– accionistas del recurrente, por lo que existe entre ambos una innegable vinculación societaria, lo que determina que dichos supuestos servicios de los mutuos deben ser analizados con particular cuidado.

-Que, en esta línea, la estructura contractual que soportan los contratos de préstamos, se distancia de un verdadero contrato comercial de préstamo de dinero, y se asemejan por las condiciones pactadas a un aporte efectuado por el accionista para inyectar capital en el giro operativo de la apelante con un laxo compromiso de devolución en tanto existieren utilidades que así lo permitan. Máxime, cuando se reconoce la existencia de dos distintas fuentes de aporte de fondos por parte de los distintos accionistas: “préstamos y adelantos”.

JURISPRUDENCIA

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, Litoral Gas SA, 08/07/2004

HECHOS: La Dirección General Impositiva impugnó la declaración jurada presentada por la actora relativa al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999 y determinó de oficio su obligación tributaria por tal concepto con más intereses resarcitorios y multa equivalente al 70% del impuesto omitido. El fisco basó su ajuste en la impugnación de la deducción de intereses originados en préstamos recibidos de empresas extranjeras vinculadas, recalificando dichos préstamos como aportes de capital en función de la carencia de determinadas características, tales como la debida instrumentación y verificación de la personería de los firmantes, cláusulas punitivas o de garantías, entre otros elementos. Este criterio fue confirmado por el tribunal.

SUMARIO: - Se confirma la resolución de la AFIP, impugnando en el impuesto a las ganancias los intereses originados en préstamos recibidos de empresas extranjeras vinculadas, considerando que en realidad se trataba de aportes de capital y entendiendo que los montos –supuestamente prestados- volvían a la sociedad del exterior mediante el pago de dividendos.

JURISPRUDENCIA

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, Lechiguanas SA, 28/06/1991

HECHOS: La D.G.I determinó de oficio la obligación de la recurrente en el impuesto a las ganancias, en cuanto se impugnó pasivos que figuraban en la contabilidad de la empresa, como así también sus intereses y accesorios. La Administración Fiscal sustenta su postura en la falta de comprobantes que acrediten la existencia del pasivo con el sujeto acreedor invocado. Luego esta tesis es abonada por el tribunal.

SUMARIO: - Corresponde confirmar la resolución de la Dirección General Impositiva en cuanto consideró como un incremento patrimonial no justificado las sumas que figuraban en la contabilidad de la empresa como adeudadas a un acreedor del exterior, impugnando las diferencias de cambio y los intereses del supuesto mutuo, al no haberse probado que los fondos en cuestión se remesaron efectivamente desde el exterior por el supuesto préstamo.

Otro aspecto a tener en cuenta, es que, cuando estos “préstamos” provienen de sujetos no residentes vinculados con una empresa local, dan lugar a una maniobra conocida como subcapitalización, capitalización exigua o thin capitalization.

Así, se llama subcapitalización o capitalización exigua, a la práctica llevada a cabo por compañías locales, que reciben fondos de sujetos no residentes que los controlan, bajo la forma de préstamos, cuando en realidad son aportes de capital. Para el aprovechamiento de los beneficios fiscales relacionados con el endeudamiento (deducción de intereses, diferencias de cambio, etc.) (Arrizabalaga 2009; Parrondo 1999; Nazar 20110).

La limitación comentada anteriormente, contenida en el artículo 81 inciso a), referente a la relación pasivo-capital que debe existir en los casos que ahí se mencionan, fue introducida para contrarrestar el fenómeno de la capitalización exigua. Esta debe complementarse con lo normado por el artículo 121 del decreto reglamentario y siguientes, incorporados a continuación del mismo, a fin de analizar cuales intereses se encuentran sujetos a restricción.

Así, realizando un breve resumen, los intereses que se encuentran sujetos a restricción son aquellos provenientes de préstamos recibidos por sujetos que obtienen ganancias comprendidas en la tercera categoría, contraídos con sujetos no residentes

que los controlen, con excepción de aquellos otorgados por entidades bancarias o financieras radicadas en jurisdicciones consideradas de nula o baja tributación de acuerdo con las normas de esta ley, o por aquellas que no hayan suscripto con la República Argentina convenios de intercambio de información, o que por sus normas puedan alegar secreto bancario, en cuyo caso siempre que estén sujetos a una tasa de retención efectiva del 35%.

Las definiciones sobre cuando existe control o vinculación económica, para la ley de impuesto a las ganancias, se encuentran establecidas en el artículo incorporado a continuación del número 15 y en el anexo III de la RG 1122. En ellos se establece el control o vinculación en función del origen y participación en los capitales, influencias de orden financiero, comercial o de toma de decisiones, dirección efectiva del negocio, grado de acreencias, etc.

De lo anterior surge claramente que el ámbito de aplicación de las normas para combatir la capitalización exigua es muy limitado, siendo aplicable únicamente a aquellos casos que se cumpla concurrentemente con los siguientes requisitos: sean sujetos del exterior, tengan vinculación económica en los términos comentados anteriormente y estén sujetos a una tasa de retención efectiva menor del 35%.

Una consideración más, a tener en cuenta en este punto, relacionada con los préstamos del exterior, es la referente a los llamados préstamos back to back. Estos pueden ser definidos como aquellos préstamos obtenidos por sujetos locales, provenientes de entidades financieras locales o del exterior, que para cuyo otorgamiento el sujeto local realizó un depósito como garantía en el exterior, por la misma suma del préstamo obtenido. Logrando así obtener los beneficios fiscales relacionados con los préstamos, y además sustraer esta operación de las normas

referentes a precios de transferencia y capitalización exigua, por no existir control o vinculación económica en los términos de la ley.

De los aspectos tenidos en cuenta en este apartado, referente a los intereses, se destacan los siguientes puntos o apartados de la ley de impuesto a las ganancias que por su deficiente redacción (falta de precisión, certeza y claridad), o bien por la carencia de la misma (laguna legal) posibilitan la elusión del gravamen por parte de los contribuyentes:

- Dificultad para distinguir los aportes de capital de los préstamos, al no existir en la ley una definición clara de cada uno, y de los requisitos que debe reunir un préstamo para poder ser computado como tal y así producir los efectos impositivos relacionado con el mismo.

- Reducido ámbito de aplicación de las normas de capitalización exigua, las mismas no se aplican a los préstamos back to back por no existir control en los términos de la ley.

Malos Créditos

En el artículo 87 inc. b) de la ley de impuesto a las ganancias, se establece que, de las ganancias de la tercera categoría se podrán deducir: “Los castigos y provisiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo. La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos”.

Además del artículo transcrito, el decreto reglamentario n° 2442/02 (B.O.N 03/12/2002) de dicha ley (art. 133 a 137), establece los alcances de dicha deducción.

Más precisamente es el art. 136 del citado reglamento que establece algunos índices de incobrabilidad para realizar tal deducción.

“Cualquiera sea el método que se adopte para el castigo de los malos créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, pudiendo deducirse los quebrantos por incobrabilidades cuando se verifique alguno de los siguientes índices de incobrabilidad:

- a) Verificación del crédito en el concurso preventivo.
- b) Declaración de la quiebra del deudor.
- c) Desaparición fehaciente del deudor.
- d) Iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro.
- e) Paralización manifiesta de las operaciones del deudor.
- f) Prescripción”.

Antes de su reforma, el art. 136 del decreto establecía como índices de incobrabilidad los siguientes:

- a) Cesación de pagos, real o aparente.
- b) Homologación del acuerdo de la junta de acreedores.
- c) Declaración de quiebra.
- d) Desaparición del deudor.
- e) Prescripción.

f) Iniciación del cobro compulsivo.

g) Paralización de las operaciones.

h) Otros índices.

Dicha reforma suprimió el índice “otros índices”, que brindaba la posibilidad de utilizar índices no incluidos en el reglamento. Pero subsiste, en el art 87 inc. b) de la ley, la posibilidad de utilizar otros índices de acuerdo a los “usos y costumbres del ramo”.

A continuación se exponen algunos casos jurisprudenciales, relacionados con el tema en cuestión, que ponen de manifiesto la confusión y disparidad de criterios existentes en los distintos tribunales, respecto de sobre cuál es el alcance y significado del término “malos créditos”, y sobre cuando éstos resultan deducibles. Derivados de la falta de claridad, certeza y precisión de la norma comentada.

JURISPRUDENCIA

Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Banco Francés SA c. DGI”, 09/11/2010.

HECHOS: La AFIP-DGI mediante resolución de fecha 13/12/1999 determinó de oficio la obligación tributaria de la compañía frente al impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1993, con más los intereses resarcitorios y una multa del 70% del importe del gravamen presuntamente omitido. El Fisco Nacional impugnó la declaración jurada del contribuyente en cuanto practicó deducciones por

“malos créditos” por considerar que su incobrabilidad no se hallaba debidamente acreditada de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. El Tribunal Fiscal confirmó parcialmente la determinación de oficio señalando que los informes de letrados y los emanados de centrales de información –tales como el veraz SA- no tienen cabida en los índices de incobrabilidad contemplados en la norma reglamentarias, ni demuestran la realización de gestiones judiciales o extrajudiciales de cobro, también descartó la utilización de las pautas de incobrabilidad elaboradas por el Banco Central, y por último, revocó la resolución del organismo recaudador, admitiendo en consecuencia la deducción de los créditos que la actora intimó de pago a los deudores, como la de aquellos respecto de los cuales acreditó haber iniciado acciones judiciales de cobro en el período fiscal. Luego la sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación, excepto en lo relativo al reconocimiento de la deducción de los créditos intimados mediante el envío de carta documento, aspecto por el cual la revocó. Por último la Corte revocó la sentencia apelada.

SUMARIO: - Carece de sustento el criterio de la AFIP en cuanto en la determinación de oficio supeditó la configuración y deducción de los “malos créditos”, originados en operaciones sin garantías, al ineludible inicio de la acción judicial de cobro, cuando el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo.

- Lo apuntado adquiere especial relevancia por cuanto la expresión “malos créditos que trae el artículo 87 de la ley del tributo, alude tanto a los “créditos dudosos” como a los “incobrables”- art. 139 D.R- mientras que el artículo 142 de dicho decreto enumera “indicios de incobrabilidad” aplicables solo a estos últimos por

remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado. En efecto, los créditos “dudosos” toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas.

- A ello cabe agregar que el criterio fiscal de diferir la deducción hasta el momento de inicio del cobro compulsivo importaría asignarle a los créditos “dudosos” un tratamiento incompatible con su naturaleza que colocaría al contribuyente en la situación de soportar una carga financiera sin causa al ingresar un impuesto sobre el monto de una pérdida insusceptible de deducción.

- Resulta igualmente desacertada la desestimación de las pautas elaboradas por el Banco central en materia de clasificación de deudores, toda vez que atendiendo al espíritu que informa el art. 87 de la ley, ellas contribuyen a reflejar la naturaleza peculiar de la actividad bancaria.

JURISPRUDENCIA

Corte suprema de Justicia de la Nación, “Telefónica de Argentina SA c. DGI”, 14/02/2012.

HECHOS: La AFIP-DGI, mediante resolución de fecha 21/08/03, determinó de oficio la obligación tributaria de la compañía frente al impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1998, con más los intereses resarcitorios y una multa

del 70% del importe del gravamen presuntamente omitido. Para ello, el Fisco Nacional impugnó la declaración jurada del contribuyente en cuanto practicó deducciones por “malos créditos”, por considerar que su incobrabilidad no se hallaba debidamente acreditada pues –en su concepto- no correspondía tomar como pauta a tal fin el mecanismo autorizado por el Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico a los efectos de cortar el servicio de clientes morosos e incobrables, consistente en una secuencia de llamadas telefónicas y el envío de cartas documentos, sino que resultaba necesaria la demostración por parte del contribuyente de que a la fecha de cierre había iniciado las acciones judiciales tendientes a lograr el cobro de los créditos que superasen la suma de \$3.000. El Tribunal Fiscal confirmó la determinación del impuesto, excepto en lo relativo a los créditos contra clientes que no pudieron ser notificados por haber abandonado el domicilio declarado. Basó su sentencia en que, a su juicio, las gestiones de cobro por vía telefónica y los reclamos postales resultaban insuficientes para validar las deducciones pretendidas. Luego la sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo rechazó los recursos deducidos por las partes y, en consecuencia, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal. Para así decidir, destacó que el procedimiento seguido (gestiones de cobro por vía telefónica, los reclamos postales y baja del servicio), constituían un indicio insuficiente para calificar a los créditos como “malos” o “incobrables”. Por último la Corte revocó la sentencia apelada.

SUMARIO: - Carece de sustento el criterio de la AFIP en cuanto, para determinar el tributo, supeditó la configuración y deducción de los “malos créditos” – en el caso superiores a \$3.000- al ineludible inicio de la acción judicial de cobro, cuando el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo.

- Resulta inatendible la posición del Fisco Nacional en cuanto cuestiona la suficiencia del Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico, sobre la base de considerar que el procedimiento allí fijado si bien “establece las condiciones que deben cumplir las empresas prestadoras del servicio para poder proceder a la suspensión o baja de la prestación ... sólo da prueba de “morosidad” del deudor en el cumplimiento de su obligación, pero de ninguna manera se puede pretender probar la imposibilidad del cobro de la deuda”. En efecto, tal como ha sido sostenido por esta corte en la causa “Banco Francés SA c. DGI”, “la expresión “malos créditos que trae el artículo 87 de la ley del tributo, alude tanto a los “créditos dudosos” como a los “incobrables”- art. 139 D.R- mientras que el artículo 142 de dicho decreto enumera “indicios de incobrabilidad” aplicables solo a estos últimos por remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado”, en tanto que “los créditos “dudosos” toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas”.

JURISPRUDENCIA

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala V, “BNL c. Dirección General Impositiva”, 18/10/2007.

HECHOS: La Dirección General Impositiva determinó de oficio el impuesto a las ganancias del ejercicio 1998 respecto de una entidad financiera, más intereses

resarcitorios y multa. El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó dicha determinación, al concluir que no estaban configurados los requisitos que la reglamentación exige para tener por acreditada la incobrabilidad de las acreencias excluidas indebidamente del activo. Apeló la contribuyente. La Cámara de Apelaciones declara la nulidad de la determinación de oficio.

SUMARIO: - El sistema implementado en la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997) (Adla, LVII-D, 4262) para deducir los malos créditos de las ganancias de la tercera categoría, no es taxativo ni excluyente de otros indicios que pudieran justificar debidamente la categoría de dudosa o incobrable de una acreencia, pues admite la invocación de "otros índices de incobrabilidad" de acuerdo a los usos y costumbres del ramo.

- No existe en la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997) (Adla, LVII-D, 4262) una regla única establecida para determinar los "índices de incobrabilidad" para deducir los malos créditos de las ganancias de la tercera categoría, sino que el contribuyente tiene la facultad de establecer los criterios aplicables para el castigo dentro de los límites establecidos por la normativa, es decir, atendiendo a las características particulares de su actividad —"usos y costumbres del ramo"—, luego de un análisis de la probabilidad de cobro del crédito en cuestión, considerando especialmente el costo-beneficio resultante de su persecución judicial.

JURISPRUDENCIA

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala II, Camuzzi Gas Sur c. D.G.I., 18/09/2008

HECHOS: La D.G.I. impugnó las declaraciones juradas correspondientes al impuesto a las ganancias efectuadas por una empresa distribuidora de gas, determinó de oficio el importe neto impositivo y el impuesto a las ganancias por los períodos cuestionados. También aplicó una multa. Apelada la resolución, el Tribunal Fiscal la revocó. El Fisco Nacional dedujo recurso de revisión, que es rechazado por la Cámara de Apelaciones.

SUMARIO: -El criterio utilizado por el contribuyente al realizar sus declaraciones del impuesto a las ganancias de la tercera categoría, en cuanto dedujo créditos como incobrables sobre la base de las gestiones de cobro basadas en los usos y costumbres –en el caso, corte de suministro, envío de avisos de deuda- que rigen la actividad, encuentra sustento, en principio, tanto en el texto del propio art. 87, inc. b), de la ley del impuesto como en la expresión "otros índices" utilizada en el decreto reglamentario.

De los aspectos tenidos en cuenta en este apartado, referente a los “malos créditos”, se destaca el siguiente punto o apartado de la ley de impuesto a las ganancias que por su deficiente redacción (falta de precisión, certeza y claridad) podría posibilitar la elusión del gravamen por parte de los contribuyentes:

- Falta en la ley de impuesto a las ganancias una definición clara del significado que debe atribuirse al término “malos créditos” y que requisitos deben darse para deducir sumas por éste concepto.

Esta deficiente redacción legal puede dar lugar a distintas formas de interpretación de la misma por parte de los contribuyentes como, según los ejemplos jurisprudenciales presentados, ha ocurrido en los distintos tribunales. Pudiendo tener

como resultado que los contribuyentes, apoyados en dicha deficiencia, realicen maniobras elusivas del impuesto en cuestión aminorando su carga tributaria total.

Reglas De Transparencia Fiscal Internacional.

Se llaman así, a las disposiciones, que consisten en imputar a entidades o personas residentes en un estado ciertas rentas obtenidas, por entidades (sobre las que poseen alguna participación) situadas en países o territorios de baja tributación, con independencia de que las mismas hayan sido distribuidas o no. Ello con el objetivo de evitar que estos contribuyentes puedan eludir o diferir la imposición de estas utilidades, gracias a la acumulación de beneficios en estas jurisdicciones (Parrondo 2010; Altamirano 2003; Díaz 2010).

Sanz Gadea enumera los tres elementos básicos para aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional: a) control –por parte de la sociedad radicada en A- de una sociedad radicada en un país B –siendo este de baja tributación-; b) obtención, por parte de la sociedad radicada en un país B de un determinado tipo de rentas y c) disfrute, por parte de la sociedad radicada en un país B de un régimen fiscal de excepción, privilegiado (Sanz Gadea, 1996).

Estas reglas están contempladas en nuestra ley de impuesto a las ganancias pero con algunas particularidades. Así los incisos a) y b) del artículo 133 disponen la gravabilidad de las utilidades por rentas pasivas obtenidas por accionistas residentes en el país de sociedades por acciones constituidas en países de baja o nula tributación por el sistema de lo devengado, con independencia de si las mismas fueron distribuidas o no.

El artículo comentado anteriormente debe complementarse con los normado por los artículos agregados a continuación del 165 (VI) del decreto reglamentario.

En ellos se dispone que:

-Solo se aplicará, el régimen comentado anteriormente, en el caso de que las rentas pasivas obtenidas por la sociedad del exterior superen el 50% de sus ganancias brutas valuadas de acuerdo a las leyes de impuestos análogos del país de radicación de la sociedad, o a falta de éstas de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados de dicha jurisdicción.

-A los efectos de lo normado por estos artículos, se consideraran actividades que originan rentas pasivas aquellas cuyos ingresos provengan del alquiler de inmuebles, de préstamos, de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales –incluidas las de fondos comunes de inversión u otras de similares funciones-, de colocaciones en entidades financieras o bancarias, en títulos públicos, en instrumentos derivados que no sean de cobertura, o estén constituidos por dividendos o regalías.

-Estas disposiciones no solo se aplicaran a las inversiones directas realizadas en una o más de estas sociedades, sino también a las que esta o estas últimas mantengan en su condición de socias o accionistas de otras sociedades constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación.

-Los sujetos que tengan que tributar de la forma prevista por estos artículos, sólo podrán computar los quebrantos de fuente extranjera originados en la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales –incluidas las de fondos comunes de inversión u otras entidades que tengan fines similares-, atribuibles a operaciones

realizadas por dichas sociedades, contra las ganancias netas de la misma fuente derivadas de igual tipo de operaciones realizadas por esas sociedades.

De las consideraciones tenidas en cuenta en este apartado, referente a las reglas de transparencia fiscal internacional, se destacan los siguientes puntos o apartados de la ley de impuesto a las ganancias que por su deficiente redacción (falta de precisión, certeza y claridad), o bien por la carencia de la misma (laguna legal) posibilitan la elusión del gravamen por parte de los contribuyentes:

- Únicamente se aplica en el caso de sociedades por acciones constituidas en dichos territorios.

- Solo se aplica si las rentas pasivas superan el porcentaje comentado.

- Las rentas pasivas, y en consecuencia los resultados a considerarse distribuidos en cabeza de los accionistas locales, se valúan de acuerdo a las leyes de impuestos análogos del país de radicación de la sociedad, o a falta de éstas de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados de dicha jurisdicción.

- Falta incluir en el régimen algunas rentas pasivas y rentas de cartera que por su naturaleza deberían estar comprendidas, ya que las mismas no requieren el desarrollo de una actividad (entendida como la conjunción de factores económicos, humanos, tecnológicos, etcétera con miras a lograr un resultado) del sujeto que las obtiene.

*Propuestas Para Disminuir Las Posibilidades De Elusión Fiscal En El
Impuesto A Las Ganancias Y Aumentar La Recaudación Pública Por Dicho Impuesto.*

Con el objetivo de disminuir las posibilidades de elusión fiscal del impuesto a las ganancias y aumentar la recaudación por dicho impuesto, que se presentan como consecuencia de la existencia de las distintas deficiencias normativas, o bien por la ausencia de las mismas, señaladas a lo largo del apartado anterior, se presentan las siguientes propuestas:

-Propuestas para el apartado referente a Intereses:

1- Incluir en la ley de impuesto a las ganancias, o en su reglamento, una definición clara de qué se entenderá por “aporte de capital”, y por “préstamo” a los fines de esta ley. Evitando así la confusión, por parte del contribuyente, de si una operación dada debe tratarse como un aporte de capital o como un préstamo.

Para brindar una definición, en la ley de impuesto a las ganancias o en su reglamento, de los conceptos antes señalados, podría recurrirse a la doctrina y a la jurisprudencia, relacionada con la materia, y definirlos de la siguiente manera:

Los aportes de capital son aquellos realizados por los aportantes a las compañías con el ánimo de formar parte de ésta, de aumentar su participación, o de evitar un mal por falta de recursos. Participando así del riesgo empresarial y de sus resultados, tanto positivos como negativos. Debiendo primar una vocación de permanencia en los fondos aportados (Damarco 2010; Arrizabalaga 2009).

En tanto que los préstamos podrían definirse como aquellas cantidades de dinero o bienes que se solicitan, con la obligación de devolverlo, en un plazo preestablecido y con un interés determinado (Damarco 2010; Arrizabalaga 2009).

Además puede agregarse en la definición los requisitos normados por el código civil para los mutuos, o aquellos establecidos por la jurisprudencia, tales como: estar correctamente documentados, en instrumento público o privado con fecha cierta (en éste sentido el Tribunal Fiscal de la Nación en los casos Solma Constructora 08/02/2007, Feler Eduardo 24/05/2004, Florido Raúl 12/06/2003, Modelplast SRL 29/11/2002, Arsenio Sarmovich y Cía 29/06/2007, Kacowicz S.A 20/09/05), tratamiento en las actas de la sociedad tanto de la viabilidad de contraer un préstamo como de sus posteriores cancelaciones (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, Frigorífico El Araucano SRL), garantías pedidas por la firma acreedora y certificación de los recibos de pago y del convenio de cancelación para otorgarles fecha cierta (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, Frigorífico El Araucano SRL), entre otros.

2- Incorporar en las disposiciones sobre control o vinculación económica contenidas en la ley a los préstamos back to back, realizando a su vez una definición clara de los mismos. La misma podría quedar redactada de la siguiente manera:

Se denominan préstamos back to back a aquellos préstamos obtenidos por sujetos locales, provenientes de entidades financieras locales o del exterior, que para cuyo otorgamiento el sujeto local realizó un depósito como garantía en el exterior, por la misma suma del préstamo obtenido.

Entiendo que esto debería ser así, ya que si bien los fondos que ingresan a la compañía son de una entidad financiera, el mismo se otorga como consecuencia del depósito efectuado como garantía, entonces es el tomador quien decide que en vez de

realizar con estos fondos propios ubicados en el exterior un aporte de capital, efectuar ésta clase auto préstamo. Existiendo así una suerte de vinculación económica entre los fondos provenientes del exterior y el destinatario de los mismos.

Una vez incorporadas estas operaciones a los supuestos de control o vinculación económica, para los fines de la ley de impuesto a las ganancias, quedaran sujetas a las normas de capitalización exiguas, no pudiendo superar el ratio de deuda-patrimonio neto contenido en el inciso a) del artículo 81.

-Propuestas para el apartado de Malos Créditos:

1- Incluir en la ley de impuesto a las Ganancias o en su decreto reglamentario una definición clara del término “malos créditos” y de los requisitos que deben cumplirse para su deducción. Evitando de ésta manera que los contribuyentes apoyados en la falta de certeza, claridad y precisión de la norma comentada puedan deducir créditos que, en el caso de no existir tal deficiencia normativa, resultarían claramente como no deducibles. Eliminando, consecuentemente, largos procesos litigiosos que se producen a raíz de las posibles formas de interpretación que la redacción normativa actual permite.

Para realizar una definición clara y acorde a la voluntad del legislador (según los fallos de la Corte analizados) del término “malos créditos”, debemos analizar las disposiciones normativas actuales aplicables al tema y la jurisprudencia sentada por nuestro máximo tribunal en los casos “Banco Francés SA c. DGI”, del 09/11/2010 y “Telefónica de Argentina SA c. DGI” del 14/02/2012. Pudiendo quedar redactada de la siguiente manera:

La expresión “malos créditos” contemplada en el artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias alude tanto a los “créditos dudosos” como a los “incobrables”. Para la deducción de éstos últimos debe verificarse el cumplimiento de alguno de los índices de incobrabilidad contenidos en el artículo 136 del Decreto Reglamentario (según Decreto 2442/02), aun cuando no haya operado el vencimiento del mismo.

Los “créditos dudosos” son aquellos que la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta, sino del vencimiento de la obligación impaga. Para que proceda su deducción el crédito debe encontrarse vencido, generándose una presunción de insolvencia, que debe estar de acuerdo con los usos y costumbres del ramo y ser confirmable por vías alternativas.

2- A fin de que la fiscalización sea más sencilla, cuando los contribuyentes deduzcan “créditos dudosos” podría habilitarse una ventanilla de observaciones en la declaración jurada de impuesto a las ganancias del programa aplicativo SIAP, donde se consignen los índices tenidos en cuenta o acciones realizadas por el contribuyente para proceder a tal deducción.

-Propuestas para el apartado dedicado a Reglas de Transparencia Fiscal Internacional:

1- Establecer en la ley de impuesto a las ganancias que las normas previstas en los incisos a) y b) del artículo 133 deben aplicarse a los residentes en el país que tengan participación en cualquier tipo de entidades, constituidas bajo cualquier forma o denominación que la ley local o extranjera admita ubicados en dichos territorios.

Permitiendo así, que con la mera constitución de una entidad bajo otra forma que no sea “sociedad por acciones”, no se pueda escapar a las disposiciones sobre transparencia fiscal internacional de nuestra ley.

2- Normar que estas disposiciones se aplicarán a todas las rentas pasivas o en cartera. Eliminando así el requisito del artículo agregado a continuación del 165(VI) del decreto reglamentario, que establece que dichas rentas deben superar el 50% de la ganancia bruta para que sea aplicable la imputabilidad por el sistema de lo devengado.

Entiendo que este sistema debe aplicarse únicamente sobre las rentas pasivas y en cartera obtenidas por las sociedades radicadas en los países o territorios considerados como de baja o nula imposición. Ya que para la obtención de dichas rentas no se requiere una actividad humana relevante o la realización efectiva de una actividad por parte de la sociedad en dichos territorios o jurisdicciones, entonces en ocasiones éstas sociedades se constituyen en estos territorios con el único propósito de diferir o eludir la imposición del país de residencia del sujeto accionista. Asumiendo dichas sociedades la titularidad de éstas rentas y no el sujeto residente, logrando así que estas ganancias queden sujetas el régimen fiscal diluido del territorio de radicación de las sociedades y quedando sometidas a tributación en cabeza del accionista residente sólo cuando éste decida repatriarlas como dividendos.

Además de lo apuntado precedentemente, corresponde explicar que el régimen comentado es sólo aplicable a las rentas mencionadas anteriormente obtenidas únicamente por sociedades domiciliadas en tales jurisdicciones, y no a todas las inversiones de ésta clase realizadas en el exterior. Ya que son solo los territorios o jurisdicciones conocidos como “paraísos fiscales” los que acuden a la denominada competencia fiscal nociva y a la nula o baja imposición para atraer capitales foráneos.

Esta competencia fiscal nociva consiste en el otorgamiento de beneficios o exenciones fiscales a las sociedades que se radiquen en ellos, sin la necesidad de que realicen una actividad efectiva en su jurisdicción. Basando, de ésta forma, la atracción de capitales extranjeros en la evasión o elusión de impuestos en el estado de origen del inversor.

Por último, resulta oportuno destacar, que para que el régimen denominado de transparencia fiscal internacional resulte aplicable, los territorios o jurisdicciones de radicación de estas sociedades deben aplicar el sistema de nominatividad de acciones, el cual permite el reconocimiento en todo momento de la personal al cual pertenecen las mismas. Ya que si por el contrario, dichos territorios o jurisdicciones aplicaran el régimen de acciones al portador, resultaría imposible identificar a los accionistas de estas sociedades y por ende no podría aplicárseles éste sistema especial de imputación de ganancias.

3- Valuar las comentadas rentas pasivas y resultados según nuestra legislación doméstica y no de acuerdo a la del país de radicación de la sociedad.

Esta propuesta conduciría a eliminar importantes distorsiones que podrían surgir como consecuencia de la aplicación de los distintos criterios de valuación de este tipo de rentas pertenecientes a las diversas jurisdicciones. Como, asimismo, a facilitar el control de las mismas, ya que no tendría que cotejarse dichas valuaciones con las distintas normas pertenecientes a los países de radicación de las sociedades.

Por último, esta propuesta es válida también para el caso de que no se elimine el requisito del artículo agregado a continuación del 165(VI) del decreto reglamentario que establece que dichas rentas deben superar el 50% de la ganancia bruta para que sea aplicable la imputabilidad por el sistema de lo devengado, comentado en la

propuesta anterior. Ya que esta relación debe calcularse de acuerdo con la valuación practicada según la legislación de impuestos análogos de dichas jurisdicciones, o cuando la tributación sobre la renta sea nula deberá realizarse según los principios de contabilidad generalmente aceptados en ese territorio.

4- Incluir en el régimen algunas rentas pasivas o en cartera que por su naturaleza o categorización conceptual deberían estar incluidas, tales como las derivadas de títulos de deuda corporativos, venta de intangibles o de derechos no representativos ni complementarios de una actividad económica, etcétera. Ya que actualmente tales rentas no se encuentran comprendidas en la enumeración taxativa realizada por la ley y su reglamentación.

Asimismo podría enunciarse que se consideraran rentas pasivas a los fines de la aplicación del régimen denominado de “transparencia fiscal” cualquier tipo de rentas que se obtengan sin el ejercicio de una actividad económica real por parte de la sociedad radicada en los citados territorios o jurisdicciones, entendida ésta como la conjunción de factores económicos, humanos, tecnológicos, etcétera con miras a la obtención de un resultado. Eliminando de ésta forma la rigidez de una lista taxativa y admitiendo la incorporación de rentas en función de su naturaleza y no por su denominación.

-Propuestas de Carácter General:

Además de las propuestas específicas desarrolladas precedentemente, relacionadas con las distintas deficiencias o ausencias normativas, considero que sería

oportuno, a los efectos de reducir la elusión fiscal y aumentar la recaudación pública, tener en cuenta los siguientes aspectos:

1- Educar a la población desde los primeros años de escolaridad sobre la importancia que tiene para toda la comunidad, que todos sus habitantes contribuyan, a través de los impuestos, al mantenimiento de los gastos del Estado. Entendiendo que de ésta manera se logrará alcanzar un beneficio palpable por todos sus ciudadanos.

En la actualidad la AFIP cuenta con un área llamada División Educación Fiscal, cuyo objetivo es diseñar, coordinar y ejecutar acciones educativas para vincular a la Administración Federal con la vida diaria de los habitantes, dirigidas a todos los grupos poblacionales. Compuesta por un equipo del área de comunicaciones, y otro del área docentes, que a su vez, cuenta con un referente en casi todas las provincias que es el responsable de los programas a nivel local.

Sus programas van dirigidos a los docentes y alumnos de los niveles inicial, primario, secundario y universitario. Los mismos consisten en cursos de capacitación optativos para los docentes a realizarse en algunas provincias del país, puesta a disposición para su descarga o vista online en el micro sitio Educación Fiscal de la página de AFIP de: módulos que contienen información y actividades para el desarrollo en clases diseñados por los profesional de la Administración, actividades que comprenden planificaciones áulicas realizadas por docentes de las distintas provincias y simulaciones virtuales de clases referentes a los temas impositivos, aduaneros y de la seguridad social. Además visitas guiadas al museo de AFIP, talleres en escuelas y ferias.

Considero, que si bien las medidas comentadas son muy positivas para la recaudación pública, y por ende para la sociedad, las mismas podrían ser más eficientes y abarcar a un público mayor.

La razón es que la totalidad de la información sobre cursos de capacitación, puesta a disposición del material para docentes y alumnos, y las comunicaciones relativas a las medidas realizadas o por realizar se hace online por internet. Entonces las mismas no alcanzan a todo el público al que podrían abarcar, si se realizara también por los demás medios de comunicación (televisión, radio, diarios, etcétera) debido a que no todos los habitantes tienen acceso a internet, y los que lo tienen, en su mayoría no consultan habitualmente la página del organismo fiscal.

Como complemento de lo anterior, sería importante que los cursos de capacitación para docentes sean obligatorios y se dicten en todas las provincias del país. Además que los temas tratados en ellos sean incluidos en los contenidos curriculares de los distintos niveles de enseñanzas de las diversas jurisdicciones.

2- Transparentar el gasto público. Respetando la ley de presupuesto nacional, que constituye la expresión numérica del plan de acción del gobierno donde se establece las previsiones del gasto público y los recursos necesarios para cubrirlas; realizando una clara rendición de cuentas; eliminando el despilfarre de los recursos públicos y la corrupción existente en el poder público.

Considero que éstas medidas son necesarias, ya que los contribuyentes deben percibir que el esfuerzo realizado al pagar los impuestos no es en vano, y que el destino de los fondos recaudados no es otro que el de contribuir al bienestar de toda la sociedad en su conjunto.

Comparto lo dicho por Alberto Gorosito en la nota n° 15/85 suscripta en su carácter de Subsecretario de Hacienda de la provincia de Córdoba al formular consideraciones sobre las causas generales de la evasión fiscal. En cuanto alerta que “existe la convicción en algunos sectores de la población acerca de que el dinero abonado por impuestos no es correctamente utilizado por el estado y que por lo tanto dicho dinero rendirá mejores frutos si permanecen en el bolsillo propio”. Esta causa, según el citado autor, “es más preocupante y demanda una lenta y constante obra del gobierno es sus tres poderes, de inteligente y correcta aplicación de los fondos públicos y limpia rendición de cuentas, cuyos resultados pueden contribuir en gran parte a eliminar las conductas evasivas”. Por último, agrega “que el gobierno definido como en que está más arriba, debe regar permanentemente el árbol de la confianza del pueblo, poniendo coto a la utilización corrupta del gasto público”.

Además adhiero y considero aplicable al tema, objeto del presente trabajo, lo dicho por el Doctor Díaz con relación a la evasión fiscal, en cuanto alerta que “la corrupción pública opera como complicidad psíquica que altera la identidad de la resolución originaria del sujeto de no evadir impuestos; y ello determina que se debe valorar la susodicha complicidad como influjo en el contribuyente que conduce a la modificación del hecho al que originariamente estaba dispuesto a observar, es decir, no evadir” (Díaz, 2002).

Entonces el contribuyente al percibir que existe un manejo inadecuado, arbitrario o espurio de los fondos públicos reaccionará eludiendo o evadiendo los impuestos como un acto reflejo a dichas prácticas adoptadas en la administración de los fondos públicos.

3- Brindar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes. Dotando de claridad, transparencia y estabilidad a las normas; simplificando el marco legislativo imperante, en el que existe sobreabundancia de normas y que muchas veces entran en conflicto entre ellas; evitar las continuas enmiendas y cambios legislativos en materia tributaria, estableciendo en consecuencia reglas claras, estables y previsibles para todos los contribuyentes.

Conclusión

Con la realización de este trabajo final, se proponen una serie de propuestas destinadas a eliminar, o por lo menos reducir la falta de precisión, certeza y claridad de las normas incluidas en la ley de impuesto a las ganancias y en su reglamento que permiten la elusión del mismo por parte de los contribuyentes.

Dotando, de esta forma, a la legislación actual del impuesto a las ganancias, de precisiones que permitan limitar la discrecionalidad que puede existir como consecuencia de las distintas deficiencias normativas, o bien por la ausencia de las mismas.

Dichas propuestas, en el hipotético caso de ser implementadas, contribuirían al incremento de la recaudación pública. Este acrecentamiento de los recursos estatales le permitiría, al Estado, realizar un cumplimiento más efectivo de sus fines, redundando en un beneficio para la comunidad toda.

Bibliografía

Altamirano, A.J. (2003). *Transparencia fiscal internacional (normas para la prevención de la elusión internacional)*. Buenos Aires, Argentina: Revista Argentina de Derecho Tributario.

Arrizabalaga, A.M. (2009). *¿Préstamo o aporte de capital?* Buenos Aires, Argentina: Errepar.

Cáceres, N. (2005). *Se incorpora la figura del “agente encubierto” en materia fiscal*. Buenos Aires, Argentina: PET.

Costa, M.P. (2007). *Lucha Contra la Evasión Tributaria*. Boletín AFIP N° 114.

Damarco, J.H. (2010). *La Responsabilidad del Estado en Materia Impositiva*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Damarco, J.H (2010). *Tratado Jurisprudencial y doctrinario*. . Buenos Aires, Argentina: La Ley.

De Arespacochaga, J. (1998). *Planificación fiscal internacional (IIª ed.)*. Madrid, España: Marcial Pons.

Díaz, V.O. (2010). *El accionar de las empresas multinacionales en los paraísos fiscales y su relación con los fraudes fiscales en la experiencia del derecho tributario internacional*. Buenos Aires, Argentina: Errepar.

Díaz, V.O. (2002). *Reflexiones entre economicidad, proceso, control tributario y corrupción pública en el contexto de la evasión fiscal*. Buenos Aires, Argentina: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Diez, G. (2009). *Impuesto a las Ganancias* (Vª ed.). Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Dworkin, R. (1980). *La Filosofía del Derecho*, trad. Por Sainz de los Terrenos. D.F, México: Fondo de Cultura Económica.

Espinoza J. Giorgetti A., (2001), *La evasión fiscal y sus efectos “Diseño de investigación”*. Mexico

Fonrouge, G. (2004). *Derecho Financiero* (IXª ed.). Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Gelvez, F.O. (2004). *Régimen penal de la evasión simple de tributos provinciales y municipales. Su relación con el fraude a la Administración Pública*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Gómez, T. Folco, C.M. (2010). *Procedimiento tributario* (VIªed.).Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Gómez, T. (2006). *La eficiencia recaudatoria no justifica la actuación de “pseudoagentes fedatarios” que restrinjan derechos individuales*. Buenos Aires, Argentina: Errepar.

Jarach, D. (1971). *El hecho imponible*. Página 119, cita 2. Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.

Jarach, D. (1980). *Curso de Derecho Tributario* (IIIª ed.). Buenos Aires, Argentina: CIMA.

Luqui, J.C. (1995). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Nazar, V.C. (2010). *La planificación fiscal internacional a través de la interposición de sociedades holding. El estudio del régimen de Chile denominado “Sociedades plataforma de negocios” y sus consecuencias en la tributación argentina*. Capital Federal, Argentina: Instituto AFIP.

Parrondo, A.J. (1999). *La administración tributaria frente a la planificación fiscal internacional en un contexto globalizado*. Boletín AFIP N° 26.

Raimondi, C.A y Atchabahian, A. (2010). *El Impuesto a las Ganancias* (Vª ed.). Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Reforma tributaria para América Latina III. Modelo de código tributario, Unión Panamericana, Washington D.C 1968 (IIª ed.)

Reig, E.J Gebhardt, J. y Malvitano, R.H. (2008). *Impuesto a las Ganancias* (XIª ed.). Buenos Aires, Argentina: Macchi.

Sanz Gadea, E. (1996). *Transparencia Fiscal Internacional*. Madrid, España: Centro de Estudios Financieros.

Valdés Costa, R. (1996). *Curso de derecho Tributario* (IIª ed.). Buenos Aires, Argentina: Astrea.

Villegas, H.B. (1992). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Vª ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

Villegas, H.B. (1998). *Régimen Penal Tributario Argentino*. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma.

Formulario descriptivo del Trabajo Final de Graduación

Este formulario estará completo sólo si se acompaña de la presentación de un resumen en castellano y un abstract en inglés del TFG

El mismo deberá incorporarse a las versiones impresas del TFG, previa aprobación del resumen en castellano por parte de la CAE evaluadora.

Recomendaciones para la generación del "resumen" o "abstract" (inglés)

“Constituye una anticipación condensada del problema que se desarrollará en forma más extensa en el trabajo escrito. Su objetivo es orientar al lector a identificar el contenido básico del texto en forma rápida y a determinar su relevancia. Su extensión varía entre 150/350 palabras. Incluye en forma clara y breve: los objetivos y alcances del estudio, los procedimientos básicos, los contenidos y los resultados. Escrito en un solo párrafo, en tercera persona, contiene únicamente ideas centrales; no tiene citas, abreviaturas, ni referencias bibliográficas. En general el autor debe asegurar que el resumen refleje correctamente el propósito y el contenido, sin incluir información que no esté presente en el cuerpo del escrito.

Debe ser conciso y específico”. Deberá contener seis palabras clave.

Identificación del Autor

Apellido y nombre del autor:	Camandone Pablo
E-mail:	pablocamandone14@hotmail.com
Título de grado que obtiene:	Contador Público

Identificación del Trabajo Final de Graduación

Título del TFG en español	Propuestas para disminuir la elusión fiscal en el impuesto a las ganancias y aumentar, consecuentemente, la recaudación pública por dicho impuesto.
Título del TFG en inglés	Proposals to reduce income tax fiscal avoidance and consequently to increase public collection through this tax.
Tipo de TFG (PAP, PIA, IDC)	PIA (Proyecto de investigación aplicada)
Integrantes de la CAE	Daniel Montes, Anahi Martinez.
Fecha de último coloquio con la CAE	22/08/2012
Versión digital del TFG: contenido y tipo de archivo en el que fue guardado	Tfg, formulario descriptivo, resumen y abstract. Formato PDF

Autorización de publicación en formato electrónico

Autorizo por la presente, a la Biblioteca de la Universidad Empresarial Siglo 21 a publicar la versión electrónica de mi tesis. (marcar con una cruz lo que corresponda)

Autorización de Publicación electrónica:

- Si, inmediatamente
- Si, después de mes(es)
- No autorizo

Firma del alumno

