

ALBERTO TARSITANO

*Abogado (UBA, 1978)
Especialista en derecho tributario (UBA, 1985)
Secretario General del T.F.N.
Profesor de Finanzas Públicas y
Derecho Tributario
Fac. de Derecho (UBA)
Miembro activo de la A.A.E.F.
del C.A.D.E.T. y de la I.F.A.
Autor de trabajos en la especialidad*



LA FINALIDAD ECONOMICA Y EL SISTEMA JURIDICO FRENTE AL DESAGIO IMPOSITIVO

En el presente trabajo se examina la incidencia en el campo impositivo de la reforma monetaria dispuesta por el decreto 1096/85, a cuyo efecto el autor sienta pautas de interpretación genérica que derivan de la estrecha vinculación existente entre las variables económicas y jurídicas que se expresan en dicha norma. Sobre la base de este encuadre conceptual, aborda desde una perspectiva crítica diversos aspectos vinculados con la constitucionalidad del decreto, con las resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y con la naturaleza de estos preceptos.

1. LA INTERRELACION DE LOS FENOMENOS ECONOMICOS Y JURIDICOS

La aplicación del "desagio" a la cancelación de las obligaciones impositivas resulta claramente demostrativa de la profunda interdependencia existente entre los fenómenos económicos y jurídicos, que encuentran su síntesis en la norma monetaria o fiscal que los expresa. Ello plantea por lo tanto, la insoslayable necesidad del enfoque interdisciplinario del tema.

La interpretación de tales preceptos lleva implícita, entonces, la aprehensión de la finalidad económica que inspiró su dictado, pero plantea, además, la manera en que dicha finalidad fue receptada normativamente porque toda interpretación legal es siempre una interpretación jurídica de sus términos.

Vale la pena puntualizar que la "intención económica" traduce un criterio jurídico de hermenéutica que sólo adquiere eficacia si ha sido plasmada en los artículos que la recogen.

El tema viene a cuento porque en los "considerandos" del decreto 1096/85 se establecen una serie de propósitos perseguidos con la reforma monetaria que nadie puede dejar de compartir, pero sin embargo, el articulado ofrece un tratamiento indiscriminado a una serie de situaciones —ajenas a la premisa "expectativa inflacionaria"— que termina por consumir actos de notoria injusticia.

Pareciera que existe aquí asimetría entre el lenguaje económico y el lenguaje jurídico, entre las intenciones y los hechos o entre los efectos no deseados por la voluntad del legislador y los efectivamente producidos.

Decíamos antes que compartíamos los fundamentos de la reforma toda vez que si la reducción de la inflación era un hecho imprevisible al momento en que se concertaron las obligaciones de dar sumas de dinero, el mantenimiento de las condi-

ciones originales (sobrepuestos, índices de actualización, altas tasas nominales) generaría fuertes transferencias de ingresos de los acreedores hacia los deudores.

En síntesis, la finalidad no debiera ser otra que la de mantener el valor real de las prestaciones pactadas, tal como claramente lo expresa el artículo 8º cuando señala que lo establecido en los artículos 5º y 6º no importa la modificación de las convenciones particulares "salvo respecto de la moneda" —que no es lo mismo que "precio"— en que deberán cancelarse las obligaciones.

Adquiere suma importancia tener en claro lo precedentemente expuesto porque a nuestro juicio constituye el punto de partida obligado para solucionar los múltiples problemas que la casuística plantea, además de conformar la base sobre la cual edificar interpretaciones equitativas que preserven la legitimidad del decreto 1096.

2. ¿EL DECRETO 1096 VIOLA EL TEXTO CONSTITUCIONAL?

Previo al análisis de las interpretaciones aplicables a la materia tributaria haremos una breve referencia a la legitimidad del decreto.

Es sabido que el orden jurídico se estructura sobre la base de un conjunto de preceptos que guardan entre sí relaciones de correspondencia entre los distintos órdenes de jerarquías normativas, cuya preeminencia viene fijada por la Constitución Nacional.

La congruencia del sistema hace que toda norma de rango inferior se encuentre subordinada a la de rango superior y que no asuma la regulación de materias propias de ésta, toda vez que los órganos productores tienen limitada y determinada su competencia material por la Carta Magna.

Sobre la base de tales consideraciones, la inconstitucionalidad podría ser considerada desde un doble punto de vista:

2.1. ARTICULO 67, INCISO 10 DE LA CONSTITUCION NACIONAL

Por un lado, el Poder Ejecutivo estaría impedido de asumir competencia ajena por cuanto la creación de una nueva unidad monetaria es materia reservada al Congreso de la Nación por el artículo 67, inciso 10).

Este cuestionamiento fue previsto especialmente, y entendemos que frente al mismo, despliega todo su rigor el "estado de necesidad" alegado para justificar la adopción de la medida por el Poder Ejecutivo.

2.2. ARTICULOS 1197 DEL CODIGO CIVIL Y 17 DE LA CONSTITUCION

Por otro, la objeción apunta a que si la desvalorización de la unidad de cuenta con respecto al austral considerado como medio de pago, altera el equilibrio y conmutatividad de las prestaciones —efecto no querido pero sufrido por la redacción de los arts. 5º y 6º—, se quebraría la ecuación económica sobre la que se asienta la voluntad negocial. Por consiguiente, esta dicotomía entre la intención económica y la intención jurídica transformaría aquella voluntad, y con ello no sólo se violaría el artículo 1197 del Código Civil sino también los derechos patrimoniales adquiridos preservados por el artículo 17 de la Constitución.

Algo semejante ocurre con las obligaciones que tienen su fuente en la ley.

Creemos que la única forma de salvar el escollo constitucional es armonizar la interpretación de los artículos 5º y 6º con el 8º, de manera tal que se eviten transferencias de ingresos entre los agentes económicos. Si así fuera, no existiría vicio en el propio decreto sino en su aplicación, lo que permitiría a los tribunales corregir los desvíos mediante su recta hermenéutica.

3. LA INSERCIÓN DE LA RESOLUCIÓN 8 EN EL RÉGIMEN JURÍDICO

Los abogados tenemos un obsesivo

apego por discriminar la naturaleza jurídica de los institutos. Pero esta "deformación profesional" no deriva de un mero ejercicio academicista, sino que sirve para establecer relaciones de congruencia y razonabilidad entre los componentes del sistema jurídico.

Por tal motivo, una primera lectura de la resolución 8, dictada por la Secretaría de Hacienda para adecuar los nuevos valores de conversión a la extinción de las obligaciones fiscales, debe develar cuál es la fuente que autoriza su emisión, para de allí concluir en el ámbito donde desarrolla su eficacia.

Al punto debe señalarse que la resolución "sub examine" tiene una doble naturaleza.

En efecto, en tanto fija nuevas tasas de intereses resarcitorios para obligaciones en mora contraídas en pesos argentinos, no hace sino ejercitar una potestad que deviene de la expresa autorización que el artículo 42 de la ley de procedimientos tributarios confiere a dicha Secretaría. Cabe destacar que, como no podía ser de otra manera, la delegación ha precisado los límites dentro de los cuales ha de ser cumplida, y en la medida en que estos parámetros objetivos no sean respetados, la jurisprudencia ha declarado la ilegitimidad del exceso. Constituirá materia de prueba acreditar si la elevación de la tasa del 36 al 42% sobre monto no actualizado —vigente a partir del 15/6/85— respeta o no los límites impuestos.

Por el contrario, en cuanto sienta pautas aclaratorias sobre la cancelación de obligaciones generadas en pesos argentinos (art. 1º de su texto) sólo traduce el criterio que obligatoriamente deberán seguir las dependencias subordinadas pero no los contribuyentes, por la sencilla razón de que la resolución no tiene en este aspecto alcance general y obligatorio.

En otras palabras, el temperamento

técnico propiciado agota sus efectos en la esfera interna de la Administración; tiene el mismo contenido y alcance que las instrucciones, dictámenes genéricos o circulares (aun cuando no haya adoptado su forma), pero no es vinculante para los administrados por cuanto la fuente de legitimación viene dada por la facultad de superintendencia del órgano superior en la organización burocrática.

Adviértase en este sentido que si bien la resolución (S.H.) 8 no determinó su encuadre jurídico, la resolución (S.H.) 25, de idéntico carácter, invocó precisamente el artículo 3º de la ley 11683 que consagra la facultad de superintendencia sobre la Dirección General Impositiva.

No estamos en presencia, pues, de un acto administrativo de alcance general como técnicamente se designa a los "reglamentos", sino a un "reglamento interno" de la Administración sin eficacia para regular conductas ajenas a su esfera de influencia.

Es por ello que ningún conflicto será resuelto conforme con su texto.

Los jueces dirimen las controversias con arreglo al derecho aplicable, que en el caso viene dado por los artículos del decreto. De ahí el énfasis que pusimos desde un comienzo sobre la importancia de su interpretación.

Tal vez resulta conveniente recordar aquí que en materia tributaria, ~~aquella~~ graduación jerárquica de la cual hablábamos, se inicia en la Constitución para descender a las leyes, los decretos y las resoluciones generales, de carácter reglamentario o interpretativo, que dicta el Director General de la Dirección General Impositiva con sustento en los artículos 7º y 8º de la ley 11683. Aquí se termina el efecto vinculante de las normas de alcance general.

El decreto 1096 no es una norma tributaria. De ahí que no podría haber sido interpretado por el artículo 8º de la ley

procesal que sólo autoriza esta potestad en lo referido a "leyes impositivas". Si se decidió aplicar el desagio a las obligaciones tributarias —cosa con la cual no estamos de acuerdo— hubiera sido conveniente dictar un decreto específico, que atendiera su particular naturaleza. Lo cierto es que así no se hizo, por lo que en tales condiciones, toda situación conflictiva deberá resolverse de conformidad con la norma madre.

4. EL CRITERIO INTERPRETATIVO GENERAL SENTADO POR LA RESOLUCION (S.H.) 8/85

En nuestra opinión no correspondía el desagio de las obligaciones tributarias toda vez que éstas no tenían incorporadas expectativas inflacionarias que debieran ser contrarrestadas por la brusca detención de la tendencia alcista a partir del 14 de junio. ¿O acaso es distinta la expectativa evidenciada por una empresa que cerró su ejercicio el 31 de mayo a una que lo hizo el 30 de junio?

Pensamos que aquí no se comprendió bien el decreto y que ello ha de producir una sensible transferencia de ingresos hacia los obligados, significando en los hechos castigar al Fisco por el efecto de una previsión inflacionaria inexistente.

A lo sumo, debería haberse rebajado la tasa del interés resarcitorio para las obligaciones en mora sobre monto no actualizado, por cuanto precisamente ésta era la única variable que incorporaba previsión inflacionaria. Se siguió el camino inverso. Ello también demuestra la necesidad de neutralizar los efectos de una decisión equivocada.

Aparentemente, la Secretaría de Hacienda se resignó ante la letra de los artículos 4º, 5º y 6º del decreto 1096 y consideró aplicable la escala de conversión. Todo nuestro análisis posterior se centrará en la coherente aplicación de este temperamento.

El criterio general es que se aplica el desagio a todas las obligaciones relativas a períodos de determinación cumplidos hasta el 14 de junio y que obviamente habían sido contraídas en pesos argentinos.

El concepto de "período fiscal" comprende tanto a la configuración definitiva de obligaciones (ganancias, capitales, internos, etc.), como los anticipos mensuales del impuesto al valor agregado que se liquidan a cuenta de la obligación definitiva.

La resolución ha prescindido de la fecha de vencimiento, lo que significa que al tomar en cuenta los períodos devengados con anterioridad a la fecha indicada, se aplica tanto a las obligaciones en mora como a las que no lo están. Para las deudas abonadas extemporáneamente rigen las nuevas tasas de interés sobre monto no actualizado, que comenzarán a aplicarse a partir del día 15 de junio.

Las obligaciones contraídas en pesos argentinos deben ser mantenidas en dicha moneda, pero en el segundo párrafo del artículo 3º se ha fijado una conversión legal a australes cuando no hayan sido canceladas al 31 de agosto. Esta norma, que arrastra en su texto la confusa redacción de un precepto similar contenido en el decreto, estableció el corte temporal en agosto porque éste es el mes que contiene en su índice la variación de precios operada en el mes de junio (art. 118 de la L. 11683).

5. HIPOTESIS PARTICULARES

El artículo 1º de la resolución (S.H.) 8/85 enuncia casos particulares a los que se aplica la escala de conversión.

5.1 MULTAS

El inciso a) se refiere a las multas que hubieran quedado firmes hasta el 14 de junio. Consideramos poco apropiado haber tomado en cuenta la firmeza de la multa en lugar de mantener el criterio general, que

en este supuesto, indicaría el desagio de aquellas sanciones que adopten como base obligaciones que siguen la misma suerte.

El temperamento fiscal puede conducir a situaciones no deseadas.

En efecto, una multa firme es aquella cuya causa no puede discutirse, bien porque no fue apelada o bien porque si fue apelada, se confirmó con anterioridad al 14 de junio. Ahora, si el Tribunal Fiscal confirmara una resolución que determina impuesto y aplica multa con fecha 20 de agosto, el impuesto pagado en virtud del pronunciamiento se desagia y la multa no, lo que de hecho importa modificar el "quantum" de la pena en la medida en que ésta adopta el gravamen como base de su graduación.

El caso inverso tampoco convence. Si bien en principio las multas firmes no se pueden repetir ya que pasan en autoridad de cosa juzgada (art. 79 de la L. 11683), el artículo 162 consagra una excepción a la regla, autorizando la repetición de la multa cuando simultáneamente se ejerza la del gravamen del período. De acuerdo con este inciso a), y como la solución debe observar la necesaria simetría, la Dirección debería devolver desagiado el impuesto pero no así la multa.

Tales inconvenientes ni siquiera se presentarían si se hubiera receptado el criterio general, convirtiendo las multas vinculadas a períodos de determinación cumplidos a la fecha en que se instaura la reforma (para infracciones materiales) o a hechos producidos con anterioridad a la misma (para infracciones formales).

5.2 EL IMPUESTO DE SELLOS

La escala de conversión se aplica a los hechos imponibles verificados con anterioridad al 14 de junio, lo que se justifica por el carácter instantáneo del gravamen.

Pero el inciso b) excluye del procedimiento los casos en que el gravamen debe

liquidarse mediante declaración jurada. Intuimos que esto se funda en que la mayoría de estos pagos son fruto de retenciones realizadas por los responsables (normalmente los bancos o los escribanos); pero si ése fue el motivo —y no encontramos otro— la situación ya estaba comprendida en el último párrafo del artículo 1º, en cuanto excluye expresamente las retenciones o percepciones, como forma de evitar una transferencia de ingresos del contribuyente hacia el responsable.

Pero además de resultar innecesaria para dicho caso, la norma discrimina injustamente cuando quien paga mediante declaración jurada es el propio contribuyente, porque aquí no existe la precitada transferencia y, por ende, debió quedar subsumido en la hipótesis general.

5.3. ANTICIPOS

El tema está comprendido en el inciso c), el que dispone la conversión de los anticipos vencidos al 14 de junio, correspondientes a los impuestos a las ganancias, sobre los capitales, sobre el patrimonio neto y a la transferencia de combustibles líquidos derivados del petróleo. Al punto reiteramos nuestra opinión contraria a la conversión de obligaciones de dar sumas de dinero que, como las descriptas en el inciso, se actualizan en función de índices que contemplan valores históricos de inflación.

No obstante, habiéndose optado por desagiarlos, es razonable tomar como base la fecha de vencimiento de cada uno de ellos en atención a la dificultad para establecer otro momento de devengamiento y en mérito al carácter de obligación independiente que la jurisprudencia les ha reconocido.

A "contrario sensu", la resolución nos está diciendo que no se convierten los anticipos cuyo vencimiento se produzca luego del 14 de junio, como por lo demás se encargó de aclararlo la circular 1141 de la Dirección General Impositiva.

Una situación especial se presenta con el anticipo del impuesto al valor agregado del mes de junio, toda vez que al no encontrarse vencido el "período de determinación", queda fuera del régimen. Los débitos y créditos realizados del 1 al 14 de junio, expresados en pesos argentinos, se convierten a la par.

Si se tiene en cuenta la instantaneidad que reviste el hecho imponible en este impuesto, hubiera sido razonable desdoblarse el anticipo en dos períodos y desagiar el primero.

Pero existe un problema más grave. La resolución 25 de la Secretaría de Hacienda —también interpretativa— consideró que la aplicación de la escala de conversión respecto de las operaciones concertadas con anterioridad al 15 de junio, no incidirá en la determinación de los impuestos.

Esto trae como consecuencia que si el día 1 de junio se facturó y entregó mercadería por \$a 118, con plazo de pago a 40 días, cuando se abone la factura, esa suma por efecto de la conversión ya no será \$a 118. Sin embargo, de acuerdo con la resolución 25, el débito sigue siendo de \$a 18 y por su parte concede un crédito similar al adquirente inscripto.

Se producen nuevamente efectos no deseados por el legislador, transferencias de ingresos que no responden a la realidad económica ni a la mecánica del impuesto. Porque tampoco —siempre de acuerdo con el temperamento fiscal— podríamos acordar a la conversión un tratamiento similar a un descuento o a una quita, para neutralizar aquella absorción de impuesto. También esto se hubiera evitado si en lugar de desagiar saldos impositivos se hubieran desagiado las bases imponibles efectivamente erosionadas por efecto de la conversión.

5.4. DEVOLUCIONES, COMPENSACIONES Y REEMBOLSOS

El artículo 4º, en forma simétrica, establece que las disposiciones precedentes

son de aplicación a devoluciones, compensaciones y reembolsos de importes a favor de los contribuyentes y responsables que se encuentren expresados en pesos argentinos, en razón de haberse generado en períodos anteriores al 15 de junio o en causas verificadas con anterioridad a dicha fecha.

Cabe tener presente que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 3º de las resoluciones generales (DGI) 2223 y

2224, la conversión debe ser realizada a la fecha en que se hubiera solicitado la devolución o compensación.

Obviamente ello es así si se acepta esta pauta interpretativa, que a nuestro juicio, no resulta acertada porque también nosotros observamos simetría y si consideramos que el impuesto en principio no debía desagiarse, tampoco se modifica el panorama cuando el sujeto pasivo invierte su condición y se transforma en acreedor.