



# EL DERECHO

Diario de Doctrina y Jurisprudencia

Director:

Guillermo F. Peyrano

Consejo de Redacción:

Gabriel Fernando Limodio

Daniel Alejandro Herrera

Nelson G. A. Cossari

Martín J. Acevedo Miño

## TRIBUTARIO

### SERIE ESPECIAL

## Reflexiones sobre la necesidad de un Código Tributario Nacional

por ALBERTO TARSITANO

En este mes de octubre se cumplen 50 años de la entrada en vigencia de los Códigos Tributarios del Brasil y Perú. Nuestra participación en las recientes jornadas organizadas por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) para celebrar el acontecimiento en ese país ha motivado estas reflexiones sobre la necesidad de adoptar un Código Tributario Nacional, las que parecen oportunas en tanto la ley 27.260 creó una Comisión Bilateral para la reforma tributaria.

Muy pronto ha de concluirse que nuestra vieja ley de "procedimiento tributario" debe revisarse de una manera orgánica para adecuarla a las demandas de la realidad y los actores del siglo XXI: las posibilidades tecnológicas, la complejidad creciente del sistema tributario, los cambios en la Administración y la aparición en escena de un contribuyente multinacional y un fisco global.

En la Argentina no existe un Código Tributario nacional, sino la ley 11.683 del año 1932, dictada bajo el nombre de "Procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos", con el propósito de acompañar los cambios impositivos derivados de la crisis de los años treinta. A partir de la reforma del año 1946, introducida por el decreto 14.341/46 (ratificado por la ley 12.922), el

ordenamiento fue adquiriendo mayor expansión y rebasó su carácter procesal para ocuparse de cuestiones relativas al derecho tributario sustantivo y sancionatorio.

En sus orígenes, la ley constituyó un intento temprano y eficiente para superar la dispersión de normas existentes y sistematizar la relación jurídica tributaria en sus aspectos generales, administrativos y procesales.

Desde entonces, sus reiteradas reformas fueron acompañando la evolución del sistema tributario nacional con cierta presentación metódica, pero nunca se concretó el anhelo de crear un Código Tributario nacional, orgánico y sistematizado.

Sin embargo, en nuestro país existieron valiosos intentos de codificación, como el Anteproyecto del año 1942, elaborado por el doctor CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, y luego, en 1963, el proyecto redactado por el mismo autor a pedido del Poder Ejecutivo. A nivel local se destaca el proyecto de codificación completa de DINO JARACH para la Provincia de Buenos Aires (1947), aprobado por la legislatura en 1948 y que sirvió de modelo al resto de las provincias.

La importancia de la codificación ha sido señalada tempranamente por la doctrina latinoamericana. Ya en las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo, 1956), entre las conclusiones del Tema I: "Autonomía del derecho tributario", se consignó: "5. Las normas jurídico-tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos".

Pero fueron en las II Jornadas (México, 1958), en las que se trató el Tema III: "La codificación del derecho tributario", y se recomendó: "2. Que se establezcan códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos que fijen sistemáticamente y ordenadamente los principios generales del derecho tributario y que incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos. 3. Que esos códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y cla-

<b>DIRECTOR:</b> ALBERTO TARSITANO
<b>SERIE DE REDACCIÓN:</b> SILVIA STELLA
<b>COORDINADOR:</b> MARCO A. RUFINO
<b>JURISPRUDENCIA COMENTADA:</b> CARLOS FRANCISCO REYES
<b>REDACCIÓN:</b> MARÍA PAULA BORJO PEÑALOZA

ridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamenten".

La codificación siguió siendo recomendada en las XVI Jornadas (Lima, 1993); en las XX Jornadas (Salvador de Bahía, 2000), en las que se decide "sugerir a los países de la región mantener el Modelo de Código Tributario para América Latina como base de sus códigos y leyes relativos a la materia en todos los niveles de gobierno, sin perjuicio de efectuar las adaptaciones y actualización que se consideren necesarias, pero preservando la orientación de este Modelo, en resguardo de los aludidos principios de la tributación"; y finalmente en las XXV Jornadas (Cartagena, 2010).

Un impulso fuerte al movimiento codificador en América Latina fue la redacción del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) de 1967, auspiciado por la OEA y el BID. Sus autores, los maestros GIULIANI FONROUGE, GOMES DE SOUSA y VALDÉS COSTA, declararon que se proponían "fijar posición acerca de las grandes cuestiones"; la primera de ellas era "consagrar principios jurídicos aplicables a las relaciones entre el fisco y el contribuyente, armonizando la eficacia administrativa con las garantías individuales consagradas en las respectivas constituciones" (ver "Exposición de Motivos", ap. "Consideraciones Generales").

A pesar de tan auspiciosos precedentes, la ley 11.683 nunca fue reemplazada por un código. Sufrió, como se dijo, múltiples modificaciones sobre el formato original. Hoy luce como un traje viejo lleno de remiendos, pues la recepción de nuevas realidades, herramientas y figuras a

NOTA DE REDACCIÓN: Sobre el tema ver, además, los siguientes trabajos publicados en EL DERECHO: *La realidad económica y la calificación jurídica en la interpretación de la ley tributaria*, por ALBERTO TARSITANO, ED. 198-691; *Traje a rayas para los evasores de impuestos. A propósito del proyecto de ley sobre asociación ilícita especial en materia tributaria*, por ALBERTO TARSITANO, ED. 203-914; *Ética tributaria*, por ALBERTO TARSITANO, ED. 204-487; *El ajuste impositivo por inflación y el principio de no confiscatoriedad en la doctrina de la Corte Suprema*, por ALBERTO TARSITANO, ED. 233-1000; *El Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967 - hito y punto de referencia para la consolidación dogmática del Derecho Tributario en estas latitudes -*, por JOSÉ OSVALDO CASÁS, ED. 241-736; *Reflexiones sobre la interpretación en el derecho tributario*, por LUIS DURÁN ROJO, ED. 243-947; *¿La presencia de una nueva sanción en el régimen tributario nacional?*, por DANIEL BARBATO, ED. 252-548. Todos los artículos citados pueden consultarse en [www.elderecho.com.ar](http://www.elderecho.com.ar).

### CONTENIDO

#### DOCTRINA

Reflexiones sobre la necesidad de un Código Tributario Nacional, por Alberto Tarsitano..... 1

#### JURISPRUDENCIA COMENTADA

Jurisprudencia judicial y administrativa del mes, por Carlos Francisco Reyes ..... 2

#### JURISPRUDENCIA

##### CORTE SUPREMA

**Impuestos:** Impuesto a las ganancias: ajuste por inflación impositivo; prohibición; constitucionalidad; aplicación del precedente "Candy"; alcances; confiscatoriedad (CS, agosto 4-2016) ..... 5

##### FEDERAL

**Constitución Nacional:** Inconstitucionalidad: art. 26, párr. 4º, de la ley 24.764; coparticipación de los fondos recaudados en concepto de impuesto interno a los seguros.

**Impuestos:** Comisión Federal de Impuestos: contralor y fiscalización de las contribuciones; decisiones; obligatoriedad; recursos; impuestos internos; impuesto a las primas de seguros; ingreso al Tesoro Nacional (CNCont.-adm. Fed., sala IV, abril 28-2016) ..... 5

**Impuestos:** Impuesto a la ganancia mínima presunta: compensación de obligaciones fiscales; acción de repetición; resolución general 1658/04; Administración Federal de Ingresos Públicos; facultades de fiscalización. **Prueba:** Presentación de elementos de convicción: falta; efectos (CNCont.-adm. Fed., sala IV, agosto 25-2016) ..... 8

##### PROVINCIA DE BUENOS AIRES

**Impuestos:** Impuesto sobre los ingresos brutos: Convenio Multilateral; coeficiente de gastos; envases "primarios"; gasto no computable; deducciones admitidas. **Prescripción:** Prescripción liberatoria: normativa de fondo; legislaciones provinciales o municipales contrapuestas; efectos (Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, sala III, diciembre 17-2015) ..... 10

#### COLUMNA DE NOVEDADES LEGISLATIVAS

16

través de sucesivas modificaciones nunca superó el vicio de la falta de organicidad y la desprolijidad derivada de las urgencias o los intereses coyunturales.

Se agrega a lo anterior el deterioro institucional que padece nuestro país desde hace décadas, lo que condujo a que la iniciativa en materia “procesal”, como suelen identificarse estas cuestiones en un reduccionismo dogmático, fuera cedida a la Administración fiscal con pretensión legislativa, lo cual produjo una alteración del equilibrio en la relación del fisco con los contribuyentes.

De otra parte, el desarrollo tecnológico impactó fuertemente en los modelos de verificación y fiscalización, con sus efectos procesales derivados, produciendo un desajuste entre la acción administrativa y el marco legal que debió contenerla.

El nuevo código debería enfocarse en dos grupos de temas. Porque es tan imperioso dar respuesta a los problemas nuevos como seguir lidiando con los problemas viejos —pero no anacrónicos—, que son maltratados u omitidos en la normativa vigente. O buscar la forma de asegurar valores y procedimientos de escasa vigencia práctica, víctimas de los males conocidos: la discrecionalidad, el autoritarismo y la corrupción.

No hace falta reiterar lo que tantas veces se ha dicho sobre la importancia de un ordenamiento metódico, simple, claro y completo, para mejorar la calidad de la gestión administrativa, inducir el cumplimiento espontáneo, disminuir su costo y elevar la tutela jurisdiccional, así como para afianzar los valores de certeza, seguridad jurídica y confianza legítima de los contribuyentes. Pero también es imprescindible reiterar que la redacción del mejor código no alcanza por sí misma para cumplir esos propósitos.

La dialéctica entre norma y realidad debería contribuir a que la experiencia acumulada estimule los mecanismos para asegurar que aquellos principios y nociones generales, tan conocidos, reiterados y mentados en los ámbitos académicos, adquieran eficacia práctica, con un aceptable nivel de concreción. La letra de la ley, por más que recepte los conceptos arropados por la dogmática del derecho o la autonomía del derecho tributario, sirve de muy poco si los entes públicos no tienen la calidad o la preparación adecuada o actúan con desvío o abuso de poder. Por tal motivo, el diseño de las normas debería preocuparse por la competencia y la preparación de los organismos encargados de aplicarlos y crear los mecanismos de control necesarios, asegurando que el controlado no se controle a sí mismo.

Ni siquiera así se asegura nada. Pues, en definitiva, el siempre delicado equilibrio entre el Estado y el individuo es una lucha eterna entre las prerrogativas y las libertades, entre los poderes y las garantías, que no se resuelve en la letra de los textos, ni siquiera en las instituciones de alguna manera siempre influidas por los poderes de turno, sino en los valores, la cultura y la educación del pueblo.

El derecho constituye la más refinada herramienta de organización social. El Estado social y democrático de derecho es su mejor expresión. Y si hay un derecho democrático y social, ese es el derecho tributario, porque a través del deber de contribuir en función del principio de la capacidad —presupuesto del poder de imposición, pero al mismo tiempo garantía individual— hace posible la redistribución de la riqueza y la posibilidad de satisfacer las necesidades mínimas de los más pobres. El derecho a la salud, a la educación, a la alimentación o todo estándar mínimo que acompaña la vida digna, no deberían ser abstracciones de las Constituciones y tratados sobre derechos humanos, sino el derecho subjetivo que se haga valer ante los gobiernos, pues hubo un universo de obligados que ha financiado al universo de los carenciados. He aquí el punto de encuentro entre el ingreso y el gasto público, que deben ser considerados con una visión unitaria por el derecho financiero como disciplina autónoma.

Toda reforma que haga pie en los principios generales del derecho tributario y en las garantías individuales debe partir de la Constitución Nacional, no solo porque la división de poderes constituye la premisa del orden jurídico formal de la Hacienda Pública, sino porque no existe un mejor instrumento para conciliar los valores y los intereses subyacentes a la relación jurídico-tributaria.

El deber de contribuir encuentra su cauce en la relación jurídico-tributaria entendida como “relación de derecho”, según la difundida visión de HENSEL que cumplirá pronto un siglo. Allí los contribuyentes y la Administración se someten por igual al imperio de la ley y se eliminan la discrecionalidad y los privilegios del Estado. Por oposición ideológica, la concepción de la “relación de poder” marca el predominio del Estado sobre el individuo y su libertad. Como nos enseñó el maestro EUSEBIO, la codificación conlleva la elección del molde o esquema conceptual del tributo y remite a una forma de relación jurídica entre el Estado y los ciudadanos. El tipo de relación jurídica influye de manera abierta o sutil en los modelos de codificación. Un ejemplo negativo lo constituye el Modelo de Código de CIAT del año 1997, que tantas reacciones levantó en los ámbitos ilustrados, al extremo de que el ILADT le dedicó al tema las XXV Jornadas de Bahía (año 2000). Ha sido un signo saludable que el nuevo Modelo presentado por el CIAT en el año 2015 haya superado aquel cuestionado antecedente, al elaborar un valioso documento que puede servir de inspiración a las futuras codificaciones.

La nueva ley debería ordenar sus metas y contenidos respondiendo a un grupo de preguntas en apariencia sencillas: ¿Qué interés se pretende proteger? ¿La decisión normativa influirá sobre los comportamientos de los contribuyentes y administraciones fiscales? ¿Es deseable o justa esa influencia? ¿Hay conflicto con el régimen jurídico general o las garantías constitucionales? ¿A qué con-

tribuyente nos dirigimos: a los individuos, a la pequeña empresa o a la gran empresa multinacional? Finalmente, ¿es posible un código “eficiente” en el que todos ganen? Algunos piensan que esta última posibilidad podría ser negada bajo el método de análisis económico del derecho como ejercicio para ponderar las decisiones de la política legislativa, ya sea bajo la noción de “eficiencia” económica de PARETO (favorecer a unos y ser neutral sobre otros), COASE (los beneficiados negocian el costo con los perjudicados) o KALDOR-HICKS (los beneficiados compensan a los damnificados).

Una propuesta de reforma integral debería pasar a formar parte de un nuevo ordenamiento denominado “Ley General Tributaria” o “Código Tributario Nacional”, que dé cuenta del contenido que excede los aspectos procesales para recalcar, con orden metódico, en los temas generales y en los aspectos administrativos, jurisdiccionales y contravencionales.

La ponderación crítica de la ley argentina nos introduce en un amplio campo de cuestiones relevantes, tales como, entre muchas otras, el alcance de la cláusula general contra el abuso de la ley y la simulación, las responsabilidades solidaria y subsidiaria del obligado, el acuerdo conclusivo sobre los hechos en sede administrativa, la ampliación de la tutela jurisdiccional contra los actos que no constituyen la determinación de oficio, las garantías del derecho del contribuyente, la consulta con la autoridad administrativa, la protección del derecho a la privacidad incluyendo la reserva de cierta información, el hábeas data, la adecuación de los instrumentos informáticos a los cánones procesales, la extensión de los deberes de colaboración de obligados y terceros, el derecho a la no autoincriminación, la ampliación de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, la acción de daño por la responsabilidad del Estado y sus funcionarios, los recaudos para el cobro de la deuda por la vía ejecutiva y la acción declarativa directa de inconstitucionalidad en materia tributaria.

Finalmente, todo lo expuesto antes acerca de la necesidad de una codificación concierne, asimismo, al derecho provincial y municipal y sería deseable la existencia de un modelo de código de tributación local adoptado de manera uniforme por estas jurisdicciones.

La tarea comprende temas complejos, algunos viejos conocidos y otros cuya potencialidad apenas se vislumbra, pero es de mucha ayuda el poderoso faro que ilumina el puerto de llegada: la doctrina reunida en las distintas Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) y el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL).

**VOCES: DERECHO COMPARADO - PROVINCIAS - ESTADO - CÓDIGOS - PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO - LEY - DERECHO - JURISPRUDENCIA - IMPUESTOS**

JC

## Jurisprudencia judicial y administrativa del mes

por CARLOS FRANCISCO REYES

### Corte Suprema. Impuesto a las ganancias. Ajuste por inflación

“Fava Hnos. S.A. c. AFIP-DGI s/inconstitucionalidad” (4-8-16)

#### 1. Reflexiones preliminares

Ante tasas de inflación anual que actualmente superan el 40 % se hace obligatorio que en las empresas tanto los asesores externos como quienes gestionan *in house* las áreas de impuestos respectivas realicen un minucioso análisis de cuál es el efecto económico de la falta de aplicación del mecanismo de ajuste por inflación impositivo previsto en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En el contexto actual, el daño patrimonial que provoca pagar el impuesto a las ganancias sobre rentas ficticias o nominales es palmario y fácil de estimar por cualquier contador con algún conocimiento en materia tributaria, por lo tanto, realizar el test de “confiscatoriedad” es simple.

Cabe destacar que la *anómala situación actual*, que parece haberse convertido en una política de Estado puesto que han pasado gobiernos de distinto signo político y se sigue obligando a tributar sobre rentas ficticias, *si bien perjudica a muchos sujetos, también beneficia a otros*, por ejemplo: aquellos que mantienen elevados niveles de

endeudamiento, quienes no reinvierten utilidades en sus procesos productivos, etc. Entendemos que esta disparidad de consecuencias con relación a la no aplicación del mecanismo de ajuste por inflación es lo que provoca que las distintas cámaras empresariales solo efectúen débiles reclamos sobre el tema.

Igualmente, para nosotros, la no aplicación del ajuste por inflación impositivo constituye un verdadero despropósito desde el punto de vista de una política tributaria racional, más cuando estamos frente a un tributo que se denomina “impuesto a las ganancias”.

*Más allá de la “confiscatoriedad” que desde el punto de vista constitucional se provoca como consecuencia de no deducir este concepto, lo más pernicioso para la economía del país es que se están estimulando conductas en los contribuyentes que desincentivan la ejecución de inversiones productivas, más allá de ensayarse alguna atenuación con la Ley de Fomento a las Pymes (27.264).*

*El Estado Nacional ha realizado un verdadero trade-off entre una mayor recaudación ficticia en el corto plazo versus una menor recaudación genuina en el largo plazo.*

Por lo tanto, cada antecedente que emana de la Corte Suprema nos parece relevante y nos provee de la excusa ideal para volver a analizar el tema.

#### II. Análisis del fallo

En el fallo de marras la Cámara Federal de Apelaciones de la Ciudad de Mar del Plata, al confirmar lo decidido por el juez de grado, ordenó aplicar el mecanismo de ajuste por inflación en la determinación del impuesto a las ganancias de Fava Hnos. S.A. correspondiente a los ejercicios fiscales 2002 y 2003. Tras reseñar la doctrina del precedente “Candy”, el tribunal de alzada sostuvo que se configuraba un supuesto de “confiscatoriedad”, pues de la prueba pericial contable obrante surgía que, con respecto al período fiscal 2002, “el resultado impositivo obtenido por la empresa de acuerdo a las normas impositivas vigentes según exige el organismo fiscal asciende a la suma de \$76.305,11”, mientras que teniendo en cuenta el ajuste por inflación “arroja un quebranto de \$1.613.132,56...”. Por lo tanto, “el impuesto determinado del período es nulo”.

En lo referente al período fiscal 2003, el *a quo* destacó que del mencionado dictamen surgía que el resultado impositivo de la empresa, sin aplicar el ajuste por inflación, ascendía a \$1.380.022,79, mientras que aplicando dicho ajuste resultaba una suma de \$272.219,63, contra la cual correspondía computar el quebranto del ejercicio fiscal anterior, arrojando en la liquidación un saldo final negativo de \$1.340.912,93, por lo que el impuesto determinado para ese período también sería nulo.

*Sobre esa base, la Cámara entendió que no aplicar el ajuste por inflación en los períodos discutidos implicaría desconocer los principios constitucionales de “legalidad”,*