

SUMARIO

Nº 12 • DICIEMBRE 2011

TRIBUTARIA

IMPUESTOS NACIONALES

DOCTRINA

| | |
|---|----|
| Impuesto a las ganancias. Impuesto de igualación. Distribución proporcional de utilidades contables Por Scalotto, Ricardo O. | 1 |
| Deducibilidad en el impuesto a las ganancias de los saldos técnicos en el IVA a partir de su prescripción Por Grimaldi, Sebastián | 9 |
| Operaciones Inmobiliarias. Registro y Régimen de Información Por Januszewski, Karina | 20 |

ACTUALIDAD TRIBUTARIA

| | |
|---|----|
| Justificación del origen de los fondos y de la capacidad de compra para la adquisición de moneda extranjera. Régimen de información y control previos Por Ferraro, Ricardo H. | 63 |
| La creación de una dependencia específica de control de operaciones cambiarias dentro de la AFIP Por Soler, Osvaldo H. | 70 |
| Ese cambio tan temido Por Sacristán, Estela B. | 75 |
| Compra de divisas y billetes en moneda extranjera Por Víctor Schneider | 80 |

PRÁCTICA TRIBUTARIA

| | |
|--|----|
| Las obras sociales y el impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Buenos Aires Por Núñez, Eduardo José | 85 |
|--|----|

Ese cambio tan temido

POR ESTELA B. SACRISTÁN

Se critican las disposiciones de la AFIP que prevén el control previo y autorización para la compra de moneda extranjera, entendiéndose que no hay argumentos jurídicos de peso que justifiquen la institución del régimen.

I. Planteo

El 31 de octubre pasado, día en que en otros países se celebraba la tradicional la noche de brujas, fue publicada, en el Boletín Oficial (1), la resolución general 3210/2011, de la Administración Federal de Ingresos Públicos, creadora del Programa de Consulta de Operaciones Cambiarias.

Generadora de un "cambio no libre" según The Economist (2), esa resolución es pasible de algunas breves consideraciones, formales y sustanciales, que me permito formular a continuación. Puedo adelantar que la mencionada medida representa un apartamiento de la política de relativo libre cambio que -con balcones a la convertibilidad y de un tiempo a esta parte- reinaba en nuestro país, así como un acto apresurado que representa un riesgo que el sistema jurídico debería no crear sino minimizar.

II. Motivación y medida

La motivación de la resolución 3210, medida de innegable trascendencia nacional e internacional, dictada teniéndose a la vista una actuación (3) no publicada, se apoya en cuatro razones, emergentes, respectivamente, de cuatro considerandos que nutren el renglón que enseñamos bajo la denominación "motivación del acto". Tal recaudo legal (4) surge de una enumeración de requisitos aplicables a todos los actos administrativos, emanados de los órganos y entes que forman la

Administración centralizada y descentralizada incluyendo los entes autárquicos (5), y la AFIP lo es (6). Por lo demás, la doctrina ha propiciado también la aplicación, a los actos de la Administración tributaria, de los recaudos y disposiciones del acto administrativo (7). Teniendo presente lo dicho, repaso las razones que fundan la resolución anotada:

Razones de información: A juego -puedo imaginar- con la tesis de que la posesión de la *commodity* llamada información brinda utilidad (8), y presuponiendo -entiendo- que tanto la fiscalización como el control deparan, para la Administración tributaria, utilidad traducida en la obtención de recursos legítimos, el primero de los mencionados considerandos expresa que, para facilitar la estructuración de planes y procedimientos destinados a optimizar la acción fiscalizadora y el control de las obligaciones fiscales, hay "regímenes de información".

Razones de análisis previos: El segundo considerando emplea dos referencias: la primera, el extremo recién apuntado, relativo a los regímenes de información y la tesis que podría razonablemente darse por implícita en ellos; la segunda,

(5) Conf. L. 19549, art. 1.

(6) Conf. Dto. 618/97, art. 1.

(7) Ver, con provecho, RODRÍGUEZ, María José, El acto administrativo tributario. Con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo, Ábaco, Buenos Aires, 2004, ps. 107/128, esp. p. 121. Allí la autora propicia la aplicabilidad de los principios y disposiciones, de la L. 19549, a los actos de la Administración tributaria, género que incluiría no sólo los actos de determinación del tributo sino también otros actos tales como los dictados en el marco de consultas.

(8) COOTER, Robert - ULEN, Thomas, Law and Economics, Harper Collins Publishers, 1988, p. 112.

(1) B.O. 31/10/2011.

(2) The Economist, Nov. 5, 2011, edición impresa online.

(3) Actuación SIGEA N° 10462-129-2011 del registro de la AFIP.

(4) L. 19549, art. 7, inc. d).

los "análisis realizados"; la ubicación de los cuales es desconocida pues no se la da a conocer al lector o intérprete de la resolución (9); desconocida la ubicación, y, por consiguiente, su contenido o resultado, infiero que se tornaría más ardua la verificación de su existencia misma. Estas dos referencias -regímenes de información e hipotéticos análisis- darían sustento al Programa que la resolución crea. Mas tal sustento es aparente pues en el caso de los regímenes de información no se brindan las razones para el efecto que se describe ("optimizar" la fiscalización y el control), y en el caso de los análisis realizados, los mismos devienen mero objeto de creencia pues no son cognoscibles por resultar no localizables a la luz del texto del considerando.

Puedo puntualizar que el Programa que la resolución crea no es fruto de la decisión fundada en la oportunidad, el mérito o la conveniencia, sino que es fruto de la necesidad: así lo expresa el segundo de los considerandos (10). Y, a modo de ejercicio de *Realpolitik*, tal afirmación queda, en adelante, enlazada a la máxima de que la necesidad es la fuente primaria del Derecho (11). Por cierto, la Administración tributaria, autora de la resolución, omite acreditar o demostrar esa necesidad, con lo que la misma es meramente declamada. Ello adquiere relevancia si se considera que la necesidad es excepcional dentro del sistema jurídico, como lo es la fuerza mayor, el caso fortuito, las causales de justificación del Derecho penal, entre otros supuestos. De tal modo, una apreciación casi subjetiva -verificación de necesidad- lindante con la cuestión irrevisable políticamente -determinación de la necesidad- lejos de merecer mayor motivación aparece simplemente enunciada como adjetivo en un considerando de 19 palabras. Según el conocido latín, *necessitas legem non habet*, la necesidad no tiene derecho; y ello abre las puertas del puro

(9) Este extremo me hace recordar el conocido pasaje de una novela en la que un bibliotecario explica: "Quizás no sepáis, o hayáis olvidado, que sólo el bibliotecario tiene acceso a la biblioteca. Por tanto, es justo y suficiente que sólo el bibliotecario sepa descifrar estas cosas"; ECO, UMBERTO, *The Name of the Rose*, (William Weaver, trad.), Helen and Kurt Wolff Book, Harcourt Inc., Londres, 1980, p. 75.

(10) "[R]esulta necesario implementar..." (cons. 2°).

(11) Ampliar en AGAMBEN, GIORGIO, *State of Exception* (Kevin Attell, trad.), The University of Chicago Press, Chicago, 2005, p. 17, con cita de Santi Romano, entre otros juristas italianos.

"poder" tributario, divorciado del Derecho y atado únicamente a los hechos, cuando no a la vis.

Razones de Derecho comparado: El cuarto considerando, que provee la tercera y última razón que motiva la resolución 3210, hace ingresar, en escena, al Derecho comparado. En efecto, el Programa que se crea, en opinión de sus autores, habría sido ya practicado en "por parte de administraciones tributarias de otros países". Empero, no se hace constar cuáles serían esos otros estados o esas administraciones tributarias extranjeras, o cuál sería la fuente de tal información, razón por la cual la afirmación deviene baladí. Esa hipotética experiencia comparada habría brindado una también hipotética "optimización" del control fiscal y de la lucha contra el lavado de dinero, y, así, la loable doble finalidad de la medida -control fiscal, lucha contra el lavado de dinero- no aparece sino infundada, caprichosa, desvinculada de toda fundamentación aprehensible.

La medida: con base en los argumentos enumerados -vista de una actuación desconocida, dogmática afirmación sobre la utilidad de los regímenes de información, análisis desconocidos, necesidad y experiencia extranjera inubicable- y con la doble finalidad apuntada -control fiscal, lucha contra el lavado- la Administración fiscal decide someter, a todos los particulares que deseen o necesiten realizar una operación cambiaria, a una prueba: "la evaluación -en tiempo real- de la situación fiscal y económico-financiera" de aquéllos. Corona tal medida una particularidad semántica: el Diccionario de la Real Academia Española, online, no incluye la expresión "tiempo real" (si bien incluye modernos compuestos tales como "tiempo compartido"), y ello no ilumina la labor del futuro intérprete.

Competencia: más allá de los fundamentos, la resolución que motiva estas líneas es adoptada con invocación expresa de la competencia reglamentaria emergente de un decreto de necesidad y urgencia: el DNU 618/97 (12).

(12) Dto. 618/97, art. 7°: "Facultades de reglamentación: El Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquéllos frente a la Administración. Las citadas normas entrarán en vigor desde la fecha de su publicación

Es cl
cia pos
zón por
del art.
de legal
como u
lenitiva

III. Al

Para l
3210 sig
das las
extranje
rol fisca
bien las
nómica
partes in
en costo
ficación
generar

Consic
cual gira
ción.

Según
brindar
única de
CDI u otr
mento; el
el import
cambio a
de verse, i
dos como
y asistido

en el Boletín
posterior, y
propio Adm
nomía y Ob

(13) Conf
AFIP-DGI s/
de los espec

(14) La ve
provecho, G
Argentina. C
La Ley, Buer

(15) Ver, i
tributario... t

(16) Así, p
del acto, art.
pio, quien de
Administraci

de dato de índole personal, conocido y enmendable por el interesado por resultar, por ejemplo, falaz-, originaría el inicio de la acción judicial de hábeas data, para obtener (22) la rectificación, actualización o, en su caso, supresión del dato erróneo. Este temperamento se inserta en la regla de acceso, rectificación y supresión, que sólo cede ante específicos supuestos legales (defensa de la nación, orden y seguridad públicos, protección de derechos de terceros (23)). Más esta vía procesal puede devenir estéril a poco que se repare en que la "evaluación sistémica" es realizada por la Administración, unilateralmente, sin que el administrado pueda saber las razones jurídicas de la denegatoria y, por ende, sin que pueda conocer los específicos datos que fundaron la desaprobación.

Ello conduce a considerar el serio costo de solicitar y obtener, en sede administrativa, el acceso a los mencionados datos, procedimiento cuya duración es impredecible. Va de suyo que el principio republicano de transparencia importa el derecho de los administrados a conocer "la información obrante en las bases de datos del organismo". En otras palabras, las "inconsistencias" (24) generadoras de la denegatoria, así como la información -datos personales y no personales- que las fundan tienen que ser dadas a conocer al particular. Y no obsta a tal conclusión la laxa exigencia legal de detallar los "motivos" pues un motivo enunciado en poco menos de dos decenas de palabras (25), sin invocación de norma jurídica alguna, incumple: (i) el recaudo de motivación de la decisión (26); (ii) exigencias elementales de un sistema republicano (27); (iii)

(22) Bajo el art. 16, L. 25326.

(23) Ver art. 17, L. 25326. Ampliar en PUCCINELLI, Oscar R., *Protección de datos de carácter personal*, Depalma, Buenos Aires, 2004, esp ps. 298/316.

(24) Res. 3210/2011, arts. 6º, inc. b) y 7º. Vale la pena destacar que, a la luz de los considerandos de la resolución, el objetivo es optimizar el control fiscal y la lucha contra el lavado de dinero, lo cual conduciría a imaginar que las inconsistencias agotarían ambos supuestos. Empero, la lectura del art. 8º, in fine, permite inferir que habría un género ("inconsistencias") y especies de inconsistencias ("inconsistencias alcanzadas por el régimen penal cambiario o vinculadas al lavado de activos").

(25) Ver las pantallas impresas, publicadas como anexos de la resolución que motiva estas líneas.

(26) L. 19549, art. 7º, inc. d).

(27) Como se recordará, "requerir la motivación explícita como recaudo de validez del acto administrativo no puede

la dignidad humana (28), que clama por razones explícitas para el obrar estatal. En este último aspecto, enfatizo que el recaudo de motivación -expresión de las razones no sólo de hecho sino también de derecho- protege la dignidad humana pues vela por el bien "transparencia" (pues las razones deben ser expresadas, comunicadas), como por el bien "racionalidad" (pues se exigen razones, no pareceres ni caprichos), materializando el "respeto" (29) de la Administración hacia todas las personas.

III. Reflexiones finales

La resolución 3210 podría haber aparecido, ante cierta mirada, como medida enderezada al control fiscal y la prevención del lavado de dinero. Mas tal loable doble cometido cede ante la realidad: es fútil imaginar la prosecución de esas dos finalidades ante un empleado público que solicita adquirir una cantidad de moneda extranjera en la misma entidad bancaria que administra su cuenta "sueldo", utilizando fondos extraídos de ésta en el mismo instante en que formula esa solicitud.

La norma aquí anotada es una manifestación más de la tensión entre reglamentaciones públi-

calificarse como un rigorismo formal, ya que se trata de una exigencia que -por imperio legal- es establecida como elemental condición para la real vigencia del principio de legalidad de la actuación de los órganos administrativos, presupuesto ineludible del Estado de Derecho y del sistema republicano de gobierno... [L]a mención expresa de las razones y antecedentes -fácticos y jurídicos- determinantes de la emisión del acto se ordena a garantizar una eficaz tutela de los derechos individuales, de modo que los particulares puedan acceder a un efectivo conocimiento de las motivaciones y fundamentos que indujeron a la administración al dictado de un acto que interfiere en su esfera jurídica, ello en función de un adecuado contralor frente a la arbitrariedad y del pleno ejercicio del derecho de defensa"; conf. "Goldemberg", Fallos: 322:3066, cons. 4º de la disidencia de los Dres. Moliné O'Connor y Fayt"; "González Vilar", Fallos: 314:625, cons. 5º de la disidencia de los Dres. Levene y Moliné O'Connor. Ver, asimismo, "S. A. Organización Coordinadora Argentina", Fallos: 321:174, cons. 8º, en el cual se aludió al deber de expresar o de "dar cuenta de los antecedentes de hecho y derecho en virtud de los cuales se decide; así como COMADIRA, Julio R., *La licitación pública*, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 17 y n. 31.

(28) Sobre este concepto, se sigue GÓMEZ-LOBO, ALFONSO, *Los bienes humanos. Ética de la ley natural*, Mediterráneo, Santiago y Buenos Aires, 2006, ps. 60/61.

(29) El respeto, en tanto tratamiento debido, es propuesto, como uno de los fundamentos del deber de dar razones de la Administración, por GALLIGAN, D. J., *Due Process and Fair Procedures - A Study of Administrative Procedures*, Clarendon Press, Oxford, 1996, p. 433.

cas y libertad de adquisición de mercado ha potencializado un valor intrínseco que la i determinan. relaciones de reducción de manda y del

En 1933, d devaluado y

tan temido

Estela B. Sacristán

TRIBUTARIA

por razones de este último tipo de motivación de hecho sino de equidad humana" (pues las monedas), es se exigen), materialización ha-

aparecido, devaluada al valor de dinero. Ante la realidad de esas cosas que solicita la moneda extranjera en la cuenta de ésta en el mundo.

manifestación de intereses públicos

se trata de un elemento de legalidad presupuestario republicano y antecede a la emisión del dinero los derechos que se acceden a los fundamentos de un acto que es un adecuado ejercicio del poder: 322:3066, "Murray Fayt"; "Resistencia de la moneda", "S. A. 21:174, cons. 1" en la cuenta de los cuales se emite la moneda pública,

IEZ-LOBO, ley natural, arts. 60/61.

es propuesta de dar razones Process and Procedures,

cas y libertades privadas. La certeza en libertad de adquisición de las monedas que ofrecía el mercado ha sido desplazada por el manto de la potencialidad y la incertidumbre. Ésta ha afectado un valor que, lejos de ser intrínseco, es extrínseco pues las monedas extranjeras poseen el valor que la interacción de la oferta y la demanda determinan. Así, se han puesto en alto riesgo las relaciones conmutativas pues toda restricción o reducción de la oferta causa aumento de la demanda y del precio.

En 1933, durante la crisis, con un dólar muy devaluado y la desorización de las obligacio-

nes, Roosevelt obtuvo una ley para confiscar el oro de los particulares en cuanto excedieran cierta cantidad, pagándoles un precio oficial. Históricamente, los gobiernos han prohibido la propiedad del oro cuando la ciudadanía pierde la confianza en la moneda de papel. ¿No tratará la resolución 3210 de restringir al máximo la adquisición de oro -perdón, moneda extranjera- porque el público sólo confía en esa moneda extranjera, y no en la moneda de papel argentina? Tristemente, ¿significará ello otro salto gnoseológico hacia atrás, para que sigamos reviviendo soluciones de antaño bien avanzado el siglo XXI?