

JUAN MARCOS ROUGÈS (H)

**LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO
ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA DE REGLAS DE
GANANCIA NETA APLICABLE A BENEFICIARIOS DEL
EXTERIOR**

Tesis doctoral presentada en la Facultad de Derecho de
la Universidad Austral para optar al título de Doctor en
Derecho

Director de tesis: Prof. Dra. Catalina García Vizcaíno



**LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.
ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA DE REGLAS DE GANANCIA
NETA APLICABLE A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR**

1. HIPÓTESIS Y OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	12
1.1. Objeto de la investigación	12
1.2. Relevancia del objeto de la investigación	16
2. LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO	18
2.1. La técnica presuntiva en el derecho tributario. Dificultades conceptuales	18
2.2. Estado de la cuestión en la doctrina nacional	21
2.3. La presunción jurídica	25
2.3.1. Planteo del problema	25
2.3.2. La presunción “vulgar”	27
2.3.3. Aproximación al concepto de presunción jurídica	29
2.3.4. Estructura de la presunción jurídica	37
2.3.5. Clases de presunciones jurídicas	42
2.3.6. Las presunciones y los indicios	43
2.3.7. Las presunciones aparentes	44
2.4. Normas de remisión	45
2.4.1. Introducción	45
2.4.2. Presunciones absolutas	47
2.4.3. Ficciones	52
2.4.3.1. Conceptualización	52
2.4.3.2. Crítica a la tesis de Pérez de Ayala	55
2.4.3.3. Rasgos comunes y diferencias entre presunciones absolutas y ficciones	59
2.5. Disposiciones supletorias	63
2.6. Normas definitorias	70
2.7. La presunción como fundamento de la norma	71
2.7.1. Aproximación conceptual	71
2.7.2. Reglas de valoración	75
2.8. Reglas sobre carga de la prueba y verdades interinas	80
2.8.1. Reglas sobre la carga de la prueba	80
2.8.2. Verdades interinas	83
2.9. Corolario	88
3. LA UTILIZACIÓN DE LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA	

3.1. Introducción	101
3.2. El impuesto a la ganancia mínima presunta (IGMP). Los casos “Hermitage” y “Diario Perfil”	102
3.2.1. Introducción	102
3.2.2. El impuesto a la ganancia mínima presunta. Discusión doctrinaria respecto a su naturaleza jurídica	104
3.2.3. Naturaleza jurídica del impuesto a la ganancia mínima presunta	108
3.2.4. La causa “Hermitage”	113
3.2.4.1. Hechos del caso	113
3.2.4.2. El dictamen de la Procuración General de la Nación	115
3.2.4.3. La sentencia de la Corte Suprema. Voto de la mayoría	116
3.2.4.4. La sentencia de la Corte Suprema. Voto de la minoría	118
3.2.5. La causa “Diario Perfil”	120
3.2.5.1. Hechos del caso	120
3.2.5.2. La sentencia de la Corte Suprema	121
3.2.6. Análisis crítico de la jurisprudencia de la Corte Suprema en “Hermitage” y “Diario Perfil”	123
3.3. La disposición de fondos o bienes en favor de terceros. Los casos “Fiat Concord”, “Akapol” y “Transener”	137
3.3.1. Introducción	137
3.3.2. La disposición de fondos o bienes en favor de terceros. Discusión doctrinaria en torno a su naturaleza jurídica	140
3.3.3. Naturaleza jurídica del instituto de disposición de fondos en favor de terceros	148
3.3.4. Jurisprudencia de la Corte Suprema en materia de disposición de fondos o bienes en favor de terceros	152
3.3.4.1. Introducción	152
3.3.4.2. El caso “Fiat Concord”	153
3.3.4.2.1. Hechos del caso	153
3.3.4.2.2. El dictamen de la Procuración General de la Nación	154
3.3.4.2.3. La sentencia de la Corte Suprema	155
3.3.4.3. El caso “Akapol”	156
3.3.4.3.1. Hechos del caso	156
3.3.4.3.2. El dictamen de la Procuración General de la Nación	158
3.3.4.3.3. La sentencia de la Corte Suprema	159
3.3.4.4. La causa “Transener”	160
3.3.4.4.1. Hechos del caso	160
3.3.4.4.2. La sentencia de la Corte Suprema	161
3.3.4.5. Análisis crítico de la jurisprudencia de la Corte Suprema en relación al instituto de la disposición de fondos o bienes en favor de terceros	162
3.4. El régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación	165
3.4.1. Introducción	165
3.4.2. El régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación. Discusión doctrinaria en relación a las reglas contempladas en los arts. 310, 311 y 315 del Código Aduanero	165
3.4.3. Naturaleza jurídica de las reglas contempladas en los arts. 310, 311 y 315 del Código Aduanero	168
3.4.4. El caso “Tevelam”	172
3.4.4.1. Hechos del caso	172
3.4.4.2. El dictamen de la Procuración General de la Nación	174
3.4.4.3. La sentencia de la Corte Suprema. Voto mayoritario	175
3.4.4.4. La sentencia de la Corte Suprema. Voto minoritario	177
3.4.4.5. Análisis crítico de la sentencia de la Corte Suprema en la causa “Tevelam”	178
3.5. La ley 25.345 (anti-evasión)	184
3.5.1. Introducción	184
3.5.2. El art. 2° de la ley 25.345. Discusión respecto a su naturaleza jurídica	187
3.5.3. Naturaleza jurídica del art. 2° de la ley 25.345	191

3.5.4.	El caso “Mera, Miguel Ángel”	195
3.5.4.1.	Hechos del caso	195
3.5.4.2.	El dictamen de la Procuración General de la Nación	197
3.5.4.3.	La sentencia de la Corte Suprema	198
3.5.4.4.	Análisis crítico de la sentencia de la Corte Suprema	199
3.6.	Análisis crítico de la jurisprudencia de la Corte Suprema en materia de técnica presuntiva	206
3.6.1.	Introducción	206
3.6.2.	Conceptualización de presunciones y ficciones	206
3.6.3.	Estándar interpretativo agravado en materia de técnica presuntiva	212
3.6.4.	La técnica presuntiva y el principio de capacidad contributiva	214
3.7.	Valoración final	217
4.	LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y LOS DERECHOS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	223
4.1.	Introducción	223
4.2.	Principio de legalidad o reserva de ley	225
4.2.1.	Delimitación conceptual del principio	225
4.2.2.	El principio de legalidad y la técnica presuntiva. La opinión de la doctrina nacional	228
4.2.3.	La técnica presuntiva y el principio de legalidad. análisis crítico	230
4.2.3.1.	Introducción	230
4.2.3.2.	La presunción jurídica y el principio de legalidad	231
4.2.3.3.	Las normas de remisión y el principio de legalidad	234
4.2.3.4.	Las verdades interinas y el principio de legalidad	236
4.2.3.5.	Las disposiciones supletorias y el principio de legalidad	238
4.2.3.6.	Las reglas de valoración y el principio de legalidad	240
4.3.	Principio de capacidad contributiva	241
4.3.1.	Delimitación conceptual	241
4.3.2.	El principio de capacidad contributiva y la técnica presuntiva. La opinión de la doctrina nacional	247
4.3.3.	La técnica presuntiva y el principio de capacidad contributiva. análisis crítico	251
4.3.3.1.	Introducción	251
4.3.3.2.	La presunción jurídica y el principio de capacidad contributiva	252
4.3.3.3.	Las normas de remisión y el principio de capacidad contributiva	255
4.3.3.4.	Las verdades interinas y el principio de capacidad contributiva	259
4.3.3.5.	Las disposiciones supletorias y el principio de capacidad contributiva	262
4.3.3.6.	Las reglas de valoración y el principio de capacidad contributiva	265
4.4.	La técnica presuntiva y el principio de razonabilidad	272
4.4.1.	Delimitación conceptual	272
4.4.2.	El control constitucional de razonabilidad	280
4.4.2.1.	El juicio de finalidad	283
4.4.2.2.	El juicio de adecuación	284
4.4.2.3.	El juicio de necesidad	285
4.4.2.4.	El juicio de proporcionalidad	288
4.4.2.5.	El juicio de respeto al contenido esencial de los derechos regulados	288
4.4.3.	El principio de razonabilidad y la técnica presuntiva. La opinión de la doctrina nacional	290
4.4.4.	La técnica presuntiva y el principio de razonabilidad. Análisis crítico	293
4.4.4.1.	Introducción	293
4.4.4.2.	La presunción jurídica y el principio de razonabilidad	294
4.4.4.3.	Las normas de remisión y el principio de razonabilidad	300
4.4.4.4.	Las verdades interinas y el principio de razonabilidad	303
4.4.4.5.	Las disposiciones supletorias y el principio de razonabilidad	306
4.4.4.6.	Las reglas de valoración y el principio de razonabilidad	309

4.5.	La técnica presuntiva y el principio de igualdad	316
4.5.1.	Delimitación conceptual	316
4.5.2.	El principio de no discriminación	320
4.5.3.	El principio de igualdad y la técnica presuntiva. La opinión de la doctrina nacional	324
4.5.4.	La técnica presuntiva y el principio de igualdad. análisis crítico	325
4.5.4.1.	Introducción	325
4.5.4.2.	La presunción jurídica y el principio de igualdad	326
4.5.4.3.	Las normas de remisión y el principio de igualdad	328
4.5.4.4.	Las verdades interinas y el principio de igualdad	330
4.5.4.5.	Las disposiciones supletorias y el principio de igualdad	332
4.5.4.6.	Las reglas de valoración y el principio de igualdad	333
4.6.	La técnica presuntiva y el principio de generalidad	335
4.6.1.	Delimitación conceptual del principio	335
4.6.2.	La técnica presuntiva y el principio de generalidad. La opinión de la doctrina nacional	339
4.6.3.	La técnica presuntiva y el principio de generalidad. Análisis crítico	341
4.6.3.1.	Delimitación conceptual	341
4.6.3.2.	La presunción jurídica y el principio de generalidad	342
4.6.3.3.	Las normas de remisión y el principio de generalidad	343
4.6.3.4.	Las verdades interinas y el principio de generalidad	345
4.6.3.5.	Las disposiciones supletorias y el principio de generalidad	346
4.6.3.6.	Las reglas de valoración y el principio de generalidad	346
4.7.	La técnica presuntiva y el derecho de defensa	348
4.7.1.	Delimitación conceptual del principio	348
4.7.2.	El derecho de defensa y la técnica presuntiva. la opinión de la doctrina nacional	350
4.7.3.	La técnica presuntiva y el derecho de defensa. análisis crítico	351
4.7.3.1.	Introducción	351
4.7.3.2.	La presunción jurídica y el derecho de defensa	352
4.7.3.3.	Las normas de remisión y el derecho de defensa	354
4.7.3.4.	Las verdades interinas y el derecho de defensa	358
4.7.3.5.	Las disposiciones supletorias y el derecho de defensa	359
4.7.3.6.	Las reglas de valoración y el derecho de defensa	360
5.	JUSTIFICACIÓN DE LA TÉCNICA PRESUNTIVA	362
5.1.	Introducción	362
5.2.	Funciones y justificación de las presunciones jurídicas y las verdades interinas	364
5.2.1.	Introducción	364
5.2.2.	Funciones y justificación de las presunciones jurídicas y las verdades interinas	367
5.3.	Normas de remisión, disposición supletorias y reglas de valoración	372
5.3.1.	Introducción	372
5.3.2.	La función aliviadora	373
5.3.3.	La función anti-elusiva	377
5.3.4.	La función simplificadora	381
5.4.	Corolario	389
6.	LA UTILIZACIÓN DE LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN LA IMPOSICIÓN DE LA RENTA OBTENIDA POR BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR	395
6.1.	Introducción	395
6.2.	Antecedentes del tratamiento de los sujetos del exterior en las leyes de impuesto a los réditos y a las ganancias	398
6.2.1.	Introducción	398

6.2.2.	Tratamiento de las rentas de fuente argentina, obtenidas por sujetos del exterior, en la ley de impuesto a los réditos	399
6.2.3.	Tratamiento de las rentas de fuente argentina, obtenidas por beneficiarios del exterior, en la ley de impuesto a las ganancias	402
6.3.	Los coeficientes de ganancia neta, de fuente argentina, en la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 2019)	409
6.3.1.	Introducción	409
6.3.2.	Beneficiarios del exterior. Análisis del título v de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 2019)	410
6.3.2.1.	Reseña general	410
6.3.2.2.	Tratamiento de las rentas de agencias de noticias internacionales	417
6.3.2.3.	Tratamiento de los beneficios de empresas aseguradoras y reaseguradoras	420
6.3.2.4.	Tratamiento de los beneficios de empresas de medios audiovisuales	423
6.3.2.5.	Tratamiento de los beneficios de empresas de transporte internacional	428
6.3.2.6.	Tratamiento de los beneficios derivados de la compraventa de títulos valores	432
6.4.	Derecho comparado	433
6.4.1.	Panorama general	433
6.4.2.	Reino de España	435
6.4.3.	Estados Unidos de Norteamérica	439
6.4.4.	República Oriental del Uruguay	441
6.5.	Corolario	443
7.	JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR	447
7.1.	Introducción	447
7.2.	Primera etapa. Planteos de los contribuyentes contra las estimaciones presuntivas formuladas por el organismo fiscal	449
7.2.1.	Introducción	449
7.2.2.	El caso “Warner Bros”	450
7.2.2.1.	Hechos del caso	450
7.2.2.2.	Las sentencias de primera y segunda instancia	451
7.2.2.3.	La sentencia de la Corte Suprema	454
7.2.3.	El caso “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina”	455
7.2.3.1.	Hechos del caso	455
7.2.3.2.	Las sentencias de primera y segunda instancia	456
7.2.3.3.	La sentencia de la Corte Suprema. El voto de la mayoría	457
7.2.3.4.	La sentencia de la Corte Suprema. El voto de la minoría	458
7.2.4.	El nuevo caso “Warner Bros”	460
7.2.4.1.	Hechos del caso	460
7.2.4.2.	Las sentencias de primera y segunda instancia	461
7.2.4.3.	La sentencia de la Corte Suprema	464
7.2.5.	Lineamientos jurisprudenciales de la primera etapa	465
7.3.	Segunda etapa. Convalidación de la constitucionalidad de las reglas de porcentaje de rédito o ganancia neta de fuente argentina	468
7.3.1.	Introducción	468
7.3.2.	“Fox Film de Argentina”	470
7.3.2.1.	Hechos del caso	470
7.3.2.2.	Las sentencias de primera y segunda instancia	471
7.3.2.3.	La sentencia de la Corte Suprema	472
7.3.3.	“Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”	474
7.3.3.1.	Hechos del caso	474
7.3.3.2.	Las sentencias de primera y segunda instancia	475
7.3.3.3.	La sentencia de la Corte Suprema	476

7.4.	Lineamientos jurisprudenciales de la segunda etapa	478
7.5.	Corolario	480
8.	<i>ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS REGLAS DE GANANCIA NETA APLICABLES A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR</i>	486
8.1.	Introducción	486
8.2.	Naturaleza jurídica de las reglas de ganancia neta	489
8.2.1.	Análisis de la naturaleza jurídica de las reglas de ganancia neta	489
8.2.2.	Las reglas de ganancia neta como normas de valoración. implicancias en el análisis jurídico	493
8.3.	Evolución del contexto normativo argentino. Precios de transferencia, principio de renta mundial e intercambio de información fiscal	495
8.3.1.	Introducción	495
8.3.2.	El instituto de precios de transferencia	496
8.3.2.1.	La problemática de precios de transferencia y el nacimiento del estándar arm's length	496
8.3.2.2.	El principio del operador independiente. naturaleza jurídica	499
8.3.2.3.	Cuestiones técnicas relevantes para la aplicación del principio del operador independiente	502
8.3.2.4.	Las normas de precios de transferencia en Argentina. Evolución normativa	505
8.3.2.4.1.	Introducción	505
8.3.2.4.2.	Evolución normativa de las normas de precios de transferencia	506
8.3.2.4.2.1.	Primer periodo (1932-1942). Regla fundada exclusivamente en el principio de entidad separada	507
8.3.2.4.2.2.	Segundo periodo (1943-1945). Regla fundada en el estándar arm's length	508
8.3.2.4.2.3.	Tercer periodo (1946-1960). La erosión del estándar arm's length	511
8.3.2.4.2.4.	Cuarto periodo (1961-1975). La virtual eliminación del estándar arm's length	513
8.3.2.4.2.5.	Quinto periodo (1976-1997). El resurgir del estándar arm's length	519
8.3.2.4.2.6.	Sexto periodo (1998 en adelante). La incorporación de los métodos de precios de transferencia	522
8.3.2.4.2.7.	Comparación entre la evolución de la normativa de precios de transferencia y de las reglas de ganancia neta aplicables a beneficiarios del exterior	524
8.3.2.4.3.	Características de la metodología de precios de transferencia	527
8.3.2.4.3.1.	Introducción	527
8.3.2.4.3.2.	Operaciones sujetas al control de precios de transferencia	529
8.3.2.4.3.3.	Selección del método y de la parte analizada	530
8.3.2.4.3.4.	Establecimiento del rango o magnitud de mercado	535
8.3.2.4.4.	Métodos de precios de transferencia	537
8.3.2.4.4.1.	Método de precio comparable entre partes independientes	537
8.3.2.4.4.2.	Método de precio de reventa entre partes independientes	540
8.3.2.4.4.3.	Método de costo más beneficios	542
8.3.2.4.4.4.	Método de margen neto de la transacción	545
8.3.2.4.4.5.	Método de división de ganancias	552
8.3.2.4.4.6.	Análisis especial para operaciones que involucren la intervención de intermediarios internacionales	556
8.3.2.4.4.7.	Otros métodos	558
8.3.2.4.5.	Documentación de precios de transferencia. "Informe Local", "Informe País por País" e "Informe Maestro"	559
8.3.2.4.5.1.	Introducción	559
8.3.2.4.5.2.	El "Informe Maestro"	561
8.3.2.4.5.3.	El "Informe Local"	564
8.3.2.4.5.4.	El "Informe País por País"	567
8.3.2.4.6.	Acuerdos precios de precios de transferencia	569

8.3.2.4.6.1.	Introducción	569
8.3.2.4.6.2.	Las determinaciones conjuntas de precios de operaciones internacionales	571
8.3.2.4.7.	Inspecciones fiscales conjuntas en materia de precios de transferencia	573
8.3.2.4.7.1.	Introducción	573
8.3.2.4.7.2.	Las inspecciones fiscales conjuntas en Argentina	575
8.3.2.4.8.	Corolario	577
8.3.3.	El principio de renta mundial en la ley de impuesto a las ganancias	580
8.3.3.1.	Introducción	580
8.3.3.2.	La adopción del principio de renta mundial en la ley de impuesto a las ganancias	581
8.3.3.3.	La incorporación de las reglas anti-diferimiento en la ley de impuesto a las ganancias	584
8.3.3.4.	Corolario	589
8.3.4.	El intercambio de información tributaria	598
8.3.4.1.	Introducción	598
8.3.4.2.	Evolución normativa	600
8.3.4.3.	Los principios rectores del intercambio de información tributaria	608
8.3.4.4.	Modalidades de intercambio de información tributaria	612
8.3.4.4.1.	Introducción	612
8.3.4.4.2.	Intercambio de información previo requerimiento	613
8.3.4.4.3.	Intercambio de información espontáneo	616
8.3.4.4.4.	Intercambio automático de información	619
8.3.4.4.4.1.	Introducción	619
8.3.4.4.4.2.	El intercambio automático de información tributaria	621
8.3.4.4.4.3.	El intercambio automático de información financiera	623
8.3.4.4.5.	Funciones del intercambio de información tributaria	623
8.3.4.4.5.1.	Introducción	623
8.3.4.4.5.2.	La correcta determinación de las obligaciones tributarias	624
8.3.4.4.5.3.	La persecución de infracciones administrativas y actividades delictivas	626
8.3.4.4.5.4.	La protección de los contribuyentes y responsables	627
8.3.4.4.6.	Experiencia argentina en materia de intercambio de información tributaria	639
8.3.4.4.6.1.	Introducción	639
8.3.4.4.6.2.	Convenios para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal (CDI)	641
8.3.4.4.6.3.	Tratados internacionales para el intercambio de información (TIEA)	644
8.3.4.4.6.4.	Convención multilateral sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE	646
8.3.4.4.6.5.	Intercambio automático de información financiera	648
8.3.4.4.6.6.	La práctica argentina en materia de intercambio de información tributaria a nivel internacional	649
8.3.4.4.7.	Incidencia del intercambio de información internacional en el análisis constitucional de las reglas de ganancia neta	650
8.4.	Constitucionalidad de las reglas de ganancia neta aplicables a beneficiarios del exterior	660
8.4.1.	Introducción	660
8.4.2.	Compatibilidad de las reglas de ganancia neta con el principio de razonabilidad	664
8.4.2.1.	Delimitación conceptual del principio	664
8.4.2.2.	Alcances del control de constitucionalidad relativo al principio de razonabilidad	666
8.4.2.3.	El principio de razonabilidad y el control de la utilización de la técnica presuntiva en el derecho tributario	668
8.4.2.4.	Análisis de la razonabilidad del sistema de reglas de ganancia neta aplicable a beneficiarios del exterior	672
8.4.2.4.1.	Introducción	672
8.4.2.4.2.	El juicio de finalidad	673
8.4.2.4.3.	El juicio de adecuación	675
8.4.2.4.4.	El juicio de necesidad	676
8.4.2.4.5.	El juicio de proporcionalidad	680
8.4.2.4.6.	El juicio de respeto al contenido esencial de los derechos regulados	685

8.4.2.4.6.1.	Introducción	685
8.4.2.4.6.2.	El principio de capacidad contributiva	688
8.4.2.4.6.3.	El principio de igualdad	696
8.4.2.4.6.4.	<i>Quid</i> sobre el principio de no discriminación	703
8.4.2.5.	Conclusiones	705
9.	CONCLUSIONES GENERALES	720
9.1.	Introducción	720
9.2.	Sobre las dificultades conceptuales existentes para el estudio de la utilización de la técnica presuntiva en el derecho tributario	723
9.3.	Sobre la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación relativa a la técnica presuntiva en el derecho tributario	735
9.4.	Sobre la naturaleza jurídica de las reglas de ganancia neta aplicables a beneficiarios del exterior, y la relación entre las reglas de valoración y los derechos y principios constitucionales	740
9.5.	Sobre las razones que justifican la utilización de la técnica presuntiva en el derecho tributario	746
9.6.	Sobre el sistema de tributación de los beneficiarios del exterior en la ley de impuesto a las ganancias	752
9.7.	Sobre la jurisprudencia de la Corte Suprema en relación a la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta	756
9.8.	Sobre la relación entre las reglas de ganancia neta y las normas de precios de transferencia	764
9.9.	Sobre la virtualidad de la metodología de precios de transferencia	767
9.10.	Sobre la incidencia de la introducción del principio de renta mundial en el análisis constitucional del sistema de reglas de ganancia neta	773
9.11.	Sobre la capacidad del organismo fiscal para fiscalizar y verificar hechos imponible o actividades acaecidas en el exterior	782
9.12.	Sobre la constitucionalidad del sistema de reglas de ganancia neta aplicable a beneficiarios del exterior	791
	BIBLIOGRAFÍA	804
	JURISPRUDENCIA	829

ABREVIATURAS

AA. VV.	Autores varios
AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
APA	Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia
BEPS	Programa <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> de la OCDE
CDI	Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal
CCyC	Código Civil y Comercial de la Nación
CFC	Entidades Controladas Extranjeras o <i>Controlled Foreign Companies</i>
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CNA	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Penal Especial y en lo Contencioso Administrativo
CNACAF	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal
CPCCN	Código Procesal Civil y Comercial de la Nación
CRS	Estándar Común de Reporte o <i>Common Reporting Standard</i>
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
FATCA	Ley de Cumplimiento Fiscal para Cuentas en el Extranjero o <i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
Guías de Precios de Transferencia	Directrices de la OCDE aplicables en materia de Precios de Transferencia a

	Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias
IG	Impuesto a las Ganancias
IGMP	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIG	Ley de Impuesto a las Ganancias
MCAA	Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras o <i>Multilateral Competent Authority Agreement</i>
MOCDE	Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal de la OCDE
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PGN	Procuración General de la Nación
STJCABA	Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
STJ Neuquén	Superior Tribunal de Justicia de Neuquén
TBI	Tratado Bilateral de Promoción y Protección de Inversiones
TFN	Tribunal Fiscal de la Nación
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TIEA	Tratado de Intercambio de Información Fiscal o <i>Tax Information Exchange Agreement</i>

1. HIPÓTESIS Y OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.1. OBJETO DE LA INVESTIGACIÓN

El objeto de la presente investigación es analizar la constitucionalidad del sistema de reglas de ganancia neta, contemplado en la ley de impuesto a las ganancias, aplicable a beneficiarios del exterior; sistema que, salvo operaciones particulares, obliga a los aludidos sujetos, que obtienen rentas consideradas de fuente local, a determinar la base imponible del tributo en función de coeficientes rígidos.

El interés particular en la cuestión radica en que, a partir del fallo dictado por la Corte Suprema en la causa “Asoc. De Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición”¹, la doctrina nacional parece haber dado por clausurada la discusión relativa a la legitimidad de las aludidas reglas. Sin embargo, se advierte que los fundamentos esgrimidos por el tribunal cimero, en el referido precedente, resultan prácticamente idénticos a los que había brindado, casi 50 años atrás, en el caso “Fox Film de la Argentina S.A. c. Estado Nacional Argentino s. Repetición (Réditos)”². Lo cual resulta por lo menos llamativo, teniendo en cuenta que, de acuerdo al *leading case* “García, María Isabel c. AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”³, el avance técnico y normativo tiene virtualidad para erigirse en causal de inconstitucionalidad de estándares patrimoniales contenidos en la ley tributaria.

Cabe destacar que, durante las décadas de 1940 y 1950, la Corte Suprema tuvo oportunidad de resolver cuestionamientos, promovidos por empresas cinematográficas de origen multinacional, contra determinaciones del organismo fiscal que habían exigido el pago del impuesto a los réditos sobre el 50% de las entradas brutas que sus filiales argentinas les acreditaban por la explotación de películas en el país. La postura de los contribuyentes se apoyaba, fundamentalmente, en que el mentado porcentaje de rédito neto, sobre el cual se aplicaba la alícuota del tributo, resultaba excesivo a la luz de las particularidades de la industria y de la prueba aportada.

¹ Fallos: 324:920.

² Fallos: 232:52.

³ Fallos: 342:411.

En una primera etapa, el tribunal cimero fue receptivo de los planteos de los contribuyentes, al señalar que el cobro del impuesto a los réditos, sobre el importe bruto girado o acreditado, constituía una confiscación prohibida por el art. 17 de la Constitución nacional. En ese marco, entendió que debía descontarse todo lo que se había gastado en el exterior para producir las películas -es decir, los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar el rédito- a fin de liquidar el remanente neto, que era lo único sujeto al impuesto.

Ahora bien, la suerte de los planteos se tornó adversa con la sanción, en el año 1946, del decreto-ley 14.338, en cuanto estableció coeficientes de rédito neto aplicables a los sujetos del exterior que obtenían rentas de fuente argentina. Ello en razón de que los mentados planteos -que cuestionaban la constitucionalidad de los referidos coeficientes- se toparon, en ese entonces, contra una barrera que parecía infranqueable. Los gastos de producción de las películas habían sido realizados en el exterior, por lo que su acreditación suponía la fiscalización de sujetos no residentes. Atendiendo a que ni el organismo fiscal ni los tribunales se encontraban en condiciones de emprender semejante tarea, los documentos aportados por los contribuyentes, cuyo objeto era demostrar los gastos de producción de las películas, no fueron considerados.

Como se ha adelantado, lo notable de la cuestión es que, 50 años después de los primeros fallos sobre la constitucionalidad de las reglas de rédito neto, la Corte Suprema utilizó los mismos argumentos para rechazar la demanda de repetición promovida por el contribuyente en el marco de la causa “Asoc. De Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición”⁴. En efecto, el tribunal cimero, al revocar la sentencia de la anterior instancia que había decretado la inconstitucionalidad de la “presunción *juris et de jure*” de ganancia neta⁵ por vulnerar los principios de capacidad contributiva y razonabilidad, reivindicó la utilización de mecanismos presuntivos en casos donde existen dificultades para determinar el beneficio obtenido por el contribuyente del exterior.

En ese marco, la tesis que se sostiene es que, a la luz de los avances técnicos y normativos acaecidos desde la originaria introducción de las reglas de rédito neto, el sistema de reglas de ganancia neta, aplicable a beneficiarios del exterior que obtienen

⁴ Fallos: 324:920.

⁵ Contemplada en el art. 13 de la ley de impuesto a las ganancias vigente a la sazón.

renta de fuente local, resulta constitucionalmente cuestionable en cuanto les impide, salvo en operaciones puntuales, la declaración de la materia imponible sobre base real.

La demostración de la tesis requiere formular una clara delimitación conceptual entre los institutos que son comúnmente englobados bajo la categoría de “técnicas presuntivas”. Como se demuestra en el Capítulo 2, la doctrina y jurisprudencia nacional dista de ser rigurosa en el análisis de la técnica presuntiva en materia tributaria, lo cual representa una importante dificultad para el análisis. Ante lo cual se ha optado por recurrir a la doctrina española, principal inspiradora de la doctrina y jurisprudencia nacional en la materia, con el objeto de lograr la claridad conceptual necesaria para examinar la naturaleza jurídica de las reglas de ganancia neta aplicables a beneficiarios del exterior.

Despejada la apuntada dificultad, se estudia críticamente, en el Capítulo 3, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación relativa a la utilización de la técnica presuntiva en materia tributaria; jurisprudencia que tiene como uno de sus principales hitos el fallo recaído en la causa “Hermitage S.A.”⁶, en donde se declaró la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta. La utilidad principal de su estudio radica en que permite dilucidar los principales lineamientos interpretativos respecto a las funciones de la técnica presuntiva y a la justificación de su utilización, así como también los estándares aplicables para el análisis de constitucionalidad.

La clarificación conceptual, vale destacar, parece tener importantes consecuencias en el análisis jurídico de la cuestión. Como se demuestra en los Capítulos 4 y 5, los distintos institutos presuntivos cumplen diferentes funciones en el ordenamiento, y también presentan formas particulares de relacionamiento con los principios y derechos constitucionales de la tributación.

Las reglas de ganancia neta, por su parte, son objeto de estudio en el Capítulo 6. Teniendo en cuenta la hipótesis de investigación delineada, se enfatiza especialmente el examen relativo a su naturaleza jurídica y a sus características principales, así como también de las motivaciones que justificaron su originaria incorporación en la antigua ley de impuesto a los réditos. El objeto del mentado análisis es desentrañar las funciones que cumplen actualmente las mentadas reglas, además de tener claridad respecto a su forma

⁶ “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos Título 5 Ley 25063 s/ Proceso de Conocimiento”, Fallos: 333:993, sent. del 15 de junio de 2010.

de relacionamiento con los principales principios y garantías constitucionales en materia tributaria.

Desde esta perspectiva, se aborda, en el Capítulo 7, una reseña de la jurisprudencia del tribunal cimero relativa a la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta aplicables a sujetos o beneficiarios del exterior; jurisprudencia que, como se ha adelantado, parece exhibir argumentos inmutables -en defensa de las apuntadas reglas- pese al transcurso del tiempo.

En el Capítulo 8, se aborda en concreto la tarea de demostrar la hipótesis de investigación planteada. En ese marco, se examina la naturaleza jurídica de las reglas de ganancia neta aplicables a beneficiarios del exterior, y la incidencia que tal naturaleza tiene en las funciones que estas cumplen en el ordenamiento jurídico y en su forma de relacionamiento con los principios y garantías de la tributación. A su vez, se formula una reseña de los principales cambios normativos acaecidos desde la incorporación de las mentadas reglas en la antigua ley de impuesto a los réditos. En consecuencia, se estudian tres institutos cuyo desarrollo ha sido significativo y que pueden tener incidencia en el análisis encarado. Puntualmente, se hace referencia al instituto de precios de transferencia, al criterio de renta mundial adoptado en la ley de impuesto a las ganancias y al fenómeno del intercambio internacional de información tributaria entre administraciones fiscales.

En lo que respecta al instituto de precios de transferencia, reviste especial interés dilucidar si la moderna metodología en la materia, incorporada a la ley de impuesto a las ganancias por la ley 25.063, permite determinar, sobre bases técnicamente aceptables, la utilidad neta atribuible a beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local. El estudio de las implicancias de la incorporación del criterio de renta mundial a la LIG, por su parte, permite analizar si su adopción supone que el legislador estima jurídicamente factible el control y verificación de declaraciones juradas que exteriorizan hechos o actividades acaecidos íntegramente en el exterior. Asimismo, el examen relativo a la evolución técnica y normativa en materia de cooperación administrativa en materia tributaria -especialmente, en lo que respecta al intercambio de información- permite dilucidar el alcance actual de las facultades de verificación y fiscalización de las administrativas tributarias.

El estudio de los aludidos institutos, de su evolución y contornos actuales constituye un elemento valioso de juicio para evaluar la pervivencia de las razones que, en su momento, justificaron la originaria incorporación de las reglas de rédito neto en la ley de impuesto a los réditos. Especialmente teniendo en cuenta que la apuntada justificación giró en torno a la necesidad de poner fin a las controversias suscitadas en relación a la determinación del nivel del rédito neto, y a la existencia de dificultades insalvables para fiscalizar actividades o sujetos del exterior.

A partir de la ponderación de la evolución normativa acaecida en relación a los aludidos institutos, se responde, en línea con el enfoque dinámico de interpretación propugnado por la Corte Suprema en “García, María Isabel”, si el sistema de reglas de ganancia neta, aplicable a beneficiarios del exterior, resulta constitucionalmente aceptable. Fundamentalmente en cuanto impide que los mentados sujetos, que obtienen rentas de fuente local, puedan determinar la materia imponible sobre base real.

1.2. RELEVANCIA DEL OBJETO DE LA INVESTIGACIÓN

La utilización de la técnica presuntiva constituye una realidad innegable en la normativa tributaria argentina. Su proliferación, sin embargo, es un fenómeno que no debería tolerarse como normal y sin reservas de ninguna clase.

En este sentido, cabe destacar que la cada vez más usual y abusiva utilización de la mentada técnica constituye uno de los factores que ha convertido la relación jurídica tributaria, en un principio conceptuada como equilibrada por el sometimiento del fisco y el contribuyente a la ley, en una relación de poder. Lo notable de la cuestión es que este desbalance no se ha traducido en una mayor tutela para la parte débil de la relación, sino que, por el contrario, los tribunales han adoptado un enfoque restrictivo en lo que respecta al otorgamiento de tutela cautelar cuando se compromete la recaudación estatal.

Cabe reconocer, sin embargo, que la Corte Suprema ha fijado, a través de su doctrina jurisprudencial, una serie de límites al establecimiento y aplicación de “presunciones” en materia tributaria. A través de la aplicación de los principios de razonabilidad y capacidad contributiva, el tribunal cimero parece haber colocado a estas en un estado de sospecha. Por lo que ha exigido que su establecimiento resulte razonable y se encuentre debidamente justificado, a la vez que ha resaltado la necesidad de que su

aplicación no desvirtúe la finalidad que, en su momento, motivó su incorporación al ordenamiento jurídico.

El sistema de reglas de ganancia neta, aplicable a beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local, constituye un claro ejemplo de la utilización de la técnica presuntiva en materia tributaria. El aludido sistema se conforma de una serie de coeficientes de ganancia neta que, salvo supuestos excepcionales, resultan de aplicación imperativa para la determinación de la materia imponible obtenida por los beneficiarios del exterior.

En ese marco, resulta claro que el estudio del sistema de reglas de ganancia neta y el análisis relativo a su constitucionalidad reviste interés científico y práctico. Especialmente teniendo en cuenta que el mentado sistema constituye un pilar fundamental de la ley de impuesto a las ganancias, ya que establece la modalidad y cuantía de tributación de los referidos sujetos. Se trata, vale destacar, de un sistema cuya legitimidad no es puesta en duda por la doctrina a pesar de que, como se vera *in extenso* en el Capítulo 6, la conformación de los coeficientes tiene una base técnica discutible, y la justificación de su establecimiento parece reposar -actualmente- en el carácter foráneo de los contribuyentes involucrados.

2. LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

2.1. LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO. DIFICULTADES CONCEPTUALES

La técnica presuntiva puede desempeñar un papel fundamental en la consecución de los objetivos de un sistema tributario justo. Es decir, no solo como elemento perturbador del mismo, como mayoritariamente se alega, sino como instrumento esencial para facilitar la prueba de los hechos que fundamentan la obligación tributaria. De esta manera, se torna posible el cumplimiento efectivo de los principios de justicia material.⁷

Ahora bien, el principal problema que presenta el estudio de la técnica presuntiva radica en que, bajo ese rótulo, se engloban usualmente una gran variedad de institutos de derecho probatorio y sustantivo; institutos que, vale destacar, tienen diversa naturaleza y estructura, además de que cumplen distintas funciones en el ordenamiento jurídico. Con el agravante que, en nuestro país, los estudios doctrinarios que se han formulado, respecto a la temática, traslucen importantes imprecisiones conceptuales, tienden a formular análisis globales de los aludidos institutos y, a partir de una concepción peyorativa de estos, se concentran exclusivamente en los conflictos que puede suscitar su utilización.

Como ejemplo, basta traer a colación el estudio que se ha formulado respecto a la presunción jurídica. En efecto, la doctrina ha hecho un uso poco riguroso de su concepción clásica, que definía a la presunción como el instituto jurídico que permite considerar probado el hecho “A” mediante la prueba de otro hecho distinto “B”. Hasta el punto que los principales investigadores de esta categoría normativa han coincidido en señalar que en pocas instituciones jurídicas existe un mayor desacuerdo dogmático⁸. Lo cual, como agudamente señala MARÍN-BARNUEVO FABO, tiene una manifestación todavía más intensa en el derecho tributario, donde la tendencia desmesurada de calificar

⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pág. XXVIII.

⁸ Conf. ROSENBERG, L., *La carga de la prueba*, trad. esp. De E. Krotoschin, Ediciones jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1956, pág. 179. En el mismo sentido, CARRERAS J., “Naturaleza jurídica y tratamiento de las presunciones”, en FENECH/CARRERAS, *Estudios de Derecho Procesal*, Librería Bosch, Barcelona, 1962, pág. 340; y SERRA DOMÍNGUEZ, M., “De las presunciones”, en Albaladejo García, Manuel (director), *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Tomo XVI, vol. 2, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1991, pág. 550.

como presunciones o ficciones a gran parte de las normas que integran su sistema es especialmente visible.⁹

Se trata de un problema que se agrava aún más por el hecho de que el legislador trata equívocamente como reglas de presunción a mandatos imperativos que no tienen esa naturaleza¹⁰. Y, a su vez, establece auténticas reglas de presunción en normas cuya redacción no contienen los verbos típicos de la figura, a saber: presumir, estimar, considerar o similares.

Lo cierto es que, atendiendo a que el presente trabajo tiene por objeto estudiar las reglas de “presunción” establecidas en la LIG para los beneficiarios del exterior, se impone realizar un estudio profundo de la técnica presuntiva. Ello con el objeto de superar la confusión terminológica, que -como se verá *infra* en 2.2- constituye una característica de la doctrina y jurisprudencia nacional, y poder así determinar la naturaleza jurídica de las aludidas reglas de “presunción”. Sin caer, claro, en la pura logomaquia, puesto que no interesa el nombre sino la diferencia práctica.¹¹

En el presente Capítulo, entonces, se realizará un estudio de la técnica presuntiva y de los diversos institutos que lo integran. En ese marco, se analizará la naturaleza jurídica de los principales institutos presuntivos y su estructura, la jurisprudencia de la Corte Suprema en la materia, la relación de los institutos presuntivos con los principales derechos y principios de la tributación, y las funciones que deben cumplir en el ordenamiento jurídico.

En el marco del referido análisis, se combinarán definiciones conceptuales con ejemplos de nuestro ordenamiento jurídico con el objeto de poder realizar un doble juicio de constitucionalidad de las diversas técnicas estudiadas: el que refiere a la categoría abstracta, y el relativo a las principales normas jurídicas incluidas en cada una de las categorías estudiadas. Este doble enfoque permitirá evitar el yerro en que incurren gran parte de los trabajos de la doctrina argentina y española al abordar estas cuestiones, que suelen descalificar genéricamente, y con considerable dureza, a todas las normas que

⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. XXX.

¹⁰ Conf. DE MITA, E., “Sulla costituzionalità delle presunzioni fiscali”, en *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Ed. Giuffrè, Milán, 1987, pág. 171.

¹¹ ROSEMBERG L., ob. cit., pág. 179.

tienen aspecto de presunción; proceder que, vale destacar, denota una confusión entre la técnica normativa, empleada por el legislador, con el mal uso que puede hacerse de esta.¹²

Ahora bien, el ejercicio de depuración conceptual, que se intenta en el presente Capítulo, cuenta con una dificultad adicional, consistente en la poca cantidad de trabajos doctrinarios que, en el ámbito nacional, han abordado la temática. En efecto, puede sostenerse que, en el marco del derecho tributario, existen solo dos obras que se han enfocado en el estudio del fenómeno presuntivo. El señero estudio de NAVARRINE y ASOREY¹³, y una obra colectiva, en la que participaron prestigiosos autores, dirigida por FRAGA y SERICANO¹⁴. Ambas obras, sin embargo, no se enfocan en la cuestión conceptual, ya que -con espíritu orientado a la actividad profesional- se centran en analizar diversas normas e institutos del ordenamiento jurídico.

A partir de la apuntada dificultad, se ha estimado necesario recurrir a la doctrina española. La razón de tal elección dista de ser caprichosa, si se toma en consideración que gran parte de la producción doctrinaria nacional sigue, en sus lineamientos principales, la famosa tesis sobre ficciones del profesor José Luis PÉREZ DE AYALA¹⁵. Además, la Corte Suprema, al establecer los lineamientos conceptuales de su doctrina sobre la utilización de presunciones y ficciones en el derecho tributario, ha recurrido también a un conocido trabajo de un doctrinario español, Salvador DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN¹⁶. En ese marco, se ha podido advertir la rica discusión que se ha entablado, en la doctrina española, respecto a la conceptualización de los diversos institutos presuntivos; discusión en la cual se destaca, por su profundidad, exhaustividad y rigurosidad, la original tesis de Diego MARÍN-BARNUEVO FABO.

A continuación, entonces, se formulará un análisis crítico de la conceptualización formulada por la doctrina nacional respecto a la técnica presuntiva, con el objeto de poner

¹² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. XXXI.

¹³ NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, 3º Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2006.

¹⁴ FRAGA, Diego y SERICANO, Roberto P. (directores); BELLORINI, José L. (coordinador), *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional. Aspectos Teóricos, Jurídicos y Prácticos*, La Ley, Buenos Aires, 2014.

¹⁵ PÉREZ DE AYALA, J. L., *Las ficciones en el derecho tributario*, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 191.

¹⁶ DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, “Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva”, *Revista Administración Pública*, N° 62, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1970.

de relieve sus limitaciones. Acto seguido, se formulará un estudio de los institutos que son comúnmente englobados bajo la categoría de “técnicas presuntivas”, con el objeto de determinar su naturaleza jurídica y las funciones que cumplen dentro del ordenamiento.

2.2. ESTADO DE LA CUESTIÓN EN LA DOCTRINA NACIONAL

A pesar de la complejidad e importancia que encierra la determinación del concepto de presunción jurídica, la doctrina tributaria argentina no exhibe mayores discrepancias en cuanto a su definición.

En este sentido, NAVARRINE y ASOREY sostienen, haciéndose eco de la definición del profesor D'ORS -citado por PÉREZ DE AYALA¹⁷-, que la presunción es “*el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado*”¹⁸. A partir de esta conceptualización, postulan la existencia de presunciones *iuris tantum*, en donde existe la posibilidad de acreditar la falsedad de la presunción, y de presunciones *iuris et de iure*, que no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido. Asimismo, definen la ficción -siguiendo también a PÉREZ DE AYALA- como una valoración, de carácter jurídico, en virtud de la cual se atribuye, a determinados supuestos de hecho, efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real.

GARCÍA VIZCAÍNO, por su parte, considera que en las presunciones se infiere, a partir de un hecho conocido (*v.gr.* diferencias físicas de inventarios de mercaderías que sean comprobadas; operaciones marginales), uno desconocido cuya existencia es muy probable (en los citados casos, omisión de ventas y ganancias declaradas). Mientras que, en las ficciones, a partir de un hecho cierto se otorga certeza jurídica a un hecho cuya existencia es muy improbable. Apunta, en definitiva, que la ficción nace de una falsedad o irrealidad.¹⁹

¹⁷ PÉREZ DE AYALA, J. L., ob. cit., pág. 191.

¹⁸ NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., ob. cit., pág. 2. Se cita a los aludidos autores en razón de que su obra, *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, es la primera, en nuestro país, que ha abordado con profundidad la temática relativa a la utilización de la técnica presuntiva en el derecho tributario.

¹⁹ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “El procedimiento de determinación de oficio y los derechos del contribuyente”, *Práctica Profesional*, 2015-252, 5

Una conceptualización similar formula GOTLIB, en cuanto define a la presunción como una operación lógica donde, a partir de un hecho conocido con certeza, se infiere la probabilidad de que haya ocurrido otro que estrictamente se ignora²⁰. SAPAG, a su vez, define la presunción como la operación que consiste en dar por cierto o existente algo que no puede conocerse con certeza; operación que se conecta y completa con una regla de experiencia o probabilidad, que admite llegar a ese hecho incierto a partir de otros elementos, hechos o indicios de los cuales se infiere la existencia de aquel hecho incierto.²¹

En sentido coincidente, MANONELLAS postula que la presunción es el resultado de un proceso mediante el cual, a partir de un hecho conocido, se infiere la existencia de otro hecho probable. Sostiene que su estructura contempla: (i) un hecho cierto, respecto de cuya existencia no cabe ninguna duda; (ii) una regla de la experiencia, elaborada a partir del hecho inferente y que indica cómo es normalmente el orden natural de las cosas; y (iii) la afirmación que de ello deriva acerca de la probabilidad de la existencia de otro hecho, denominado inferido o presumido, respecto del cual no existe ninguna certeza. Las presunciones legales o absolutas, por su parte, serían las instituidas por el legislador, quien, al elegir el hecho inferente, apela a su regla de experiencia y establece el hecho que debe inferirse. Por otro lado, la autora afirma que la ficción constituye el criterio que aplica el legislador para considerar como verdadero algo que no lo es. La distinción entre ficción y presunción radicaría en que aquella “proviene del legislador”, mientras que esta constituye un juicio de probabilidad realizado por una operación mental lógica que conecta dos hechos (base y presunto).²²

Dentro de la misma línea de pensamiento, PONTIGGIA sostiene que la presunción constituye el resultado de un proceso lógico en el que se parte de un hecho conocido, probado, a partir del cual se infiere la probabilidad de que haya ocurrido otro hecho, sobre el cual se proyectan determinados efectos jurídicos. Las presunciones absolutas, en su

²⁰ GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos de la interpretación tributaria. Del principio de la realidad económica al derecho común*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, pág. 221.

²¹ SAPAG, Mariano A., “Aspectos conceptuales y teóricos respecto de las presunciones aplicables en el derecho tributario”, en FRAGA, Diego y SERICANO, Roberto P. (directores); BELLORINI, José L. (coordinador), *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional. Aspectos Teóricos, Jurídicos y Prácticos*, Tº I, La Ley, Buenos Aires, 2014, págs. 4/5.

²² Conf. MANONELLAS, Graciela N., “La estimación de oficio y el proceso penal tributario”, *Impuestos – Práctica Profesional*, 2017-XVIII, 108.

concepto, son las que no admiten prueba en contrario porque la relación, entre el hecho base y el hecho inferido, es asumida como cierta. Se le otorga el rango de verdad legal, y no se confunden con las ficciones porque, en estas últimas, la conexión entre hechos, establecida por el legislador, se despreocupa de todo paralelismo con la realidad. Constituyen, entonces, una suerte de mentira técnica.²³

ALMADA y MATICH, por su parte, postulan que la presunción constituye una situación mediante la cual la ley atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales (A) un efecto dado en correlación a otro hecho (B) que, según la experiencia, le acompaña. Mientras que la ficción, partiendo de un hecho cierto, otorga certeza jurídica a otro hecho cuya existencia es improbable.²⁴

En similar orden de ideas, GADEA define la presunción como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. En su opinión, la presunción supone: a) un hecho cierto sobre cuya existencia no existen dudas; b) elaborar, a partir de él, una regla de experiencia que nos dice cómo es normalmente el orden natural de las cosas; y c) derivar de ello la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho cierto sobre el cual, en realidad, no se tiene certeza alguna. En ese marco, entiende necesario excluir del concepto a las llamadas presunciones absolutas, en razón de que estas constituyen normas sustantivas, de obligado cumplimiento, que no tienen relación con la acreditación de hechos controvertidos.²⁵

TURRÓ, LEICACH y RAMÓN adoptan una posición distinta en lo que respecta a la definición de presunción jurídica. Siguiendo parcialmente a MARÍN-BARNUEVO FABO, la definen como un instituto probatorio por medio del cual el organismo fiscal

²³ Conf. PONTIGGIA, Viviana G., “El tratamiento del incremento patrimonial no justificado en el impuesto al valor agregado a partir de la presunción del art. 18 de la ley 11.683. Examen del instituto. Tratamiento legislativo, jurisprudencial y doctrinal”, *Impuestos*, 2016-7, 25.

²⁴ ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia C., “Presunciones en la ley 11.683 (primera parte)”, *Periódico Económico Tributario*, 2007 (febrero-366), 1. Las autoras citan, como ejemplo de ficciones, los arts. 1° y 2° de la ley 25.345 y el art. 12, inc. a), tercer párrafo, de la ley de IVA, atendiendo a que “la adquisición de indumentaria utilizada en el desarrollo de la actividad gravada estando perfectamente en regla la documentación requerida, no da lugar al cómputo del crédito fiscal pertinente al crearse una ficción: una verdad que no es la real, que solo existe en la ley”.

²⁵ Conf. GADEA, María de los Ángeles, “Técnicas presuntivas para la determinación justa de la materia imponible. Sus implicancias probatorias”, *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo XXVIII, pág. 206, marzo 2007.

puede considerar la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto, una vez verificado el presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, fundándose en la existencia del nexo que vincula ambos hechos o en el mandato contenido expresamente en la norma procesal²⁶. Si bien resulta incorrecto señalar que la presunción jurídica sea un instrumento exclusivamente a disposición del organismo fiscal, resulta valorable que se destaque la naturaleza estrictamente probatoria de la presunción jurídica.

Se advierte, en este punto, que la conceptualización de la presunción jurídica no parece haber recibido mayor atención por parte de la doctrina tributaria argentina. En rigor de verdad, la producción científica de la doctrina nacional parece limitarse, en términos generales, a adoptar las definiciones de presunción y ficción esbozadas por PÉREZ DE AYALA²⁷, para luego distinguir los distintos tipos de presunciones (*v.gr.* legal u *hominis*, absoluta o relativa), sentar posición respecto a las diferencias entre la presunción absoluta y la ficción y, en su caso, clasificar ciertos institutos del derecho tributario como “presunción” o “ficción”.

En ese marco, se entiende que la doctrina argentina ha adoptado, en su mayoría, el concepto “vulgar” de presunción. Es decir, el que coincide con la definición brindada por la Real Academia Española, y que es utilizado con frecuencia tanto en el lenguaje común no especializado como en el empleado por los operadores jurídicos. Sin embargo, se considera que, por su amplitud, poco aporta para aproximarse a un concepto jurídico de presunción. Ello en razón de que comprendería prácticamente la totalidad de la actividad valorativa, apenas se reconozcan las evidentes limitaciones del hombre para alcanzar una certeza absoluta libre de cualquier género de dudas.²⁸

En este sentido, cabe destacar que, de acuerdo a la posición mayoritaria de la doctrina nacional, la presunción no es un medio de prueba. De la reseña formulada, se

²⁶ Conf. TURRÓ, Alberto, LEICACH, Jorge H. y RAMÓN, Mónica P., “Presunciones versus capacidad contributiva”, *Práctica Profesional*, 2007-52, 13.

²⁷ La tesis del Profesor PÉREZ DE AYALA es citada, como fundamento de la conceptualización de presunciones y ficciones, en los siguientes trabajos de la doctrina nacional: PUCCINI, Pablo Fernando, “La aplicación de presunciones en la estimación de oficio”, *Periódico Económico Tributario*, 2011 (diciembre-480), 3; ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia C., *ob. cit.*; entre otros.

²⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, *ob. cit.*, págs. 57-58. Como bien sostiene el autor citado, de aceptar esta primera interpretación, deberíamos concluir que la mayoría de los juicios conformados por la inteligencia humana tendrían carácter presuntivo, y especialmente los admitidos como ciertos en la fijación formal de los hechos realizada en el marco de un proceso.

advierte que los autores la han considerado una “operación”²⁹, “operación lógica”³⁰, un “resultado”³¹ o una “situación”³², pero no un instituto probatorio. Es decir que han asociado las presunciones con juicios de probabilidad, a partir de un hecho probado, que no permiten alcanzar la certeza reservada a la práctica de pruebas sobre los hechos controvertidos. Desde esta perspectiva, podría sostenerse que la única diferencia entre la presunción vulgar y la presunción jurídica radica en el sujeto que las utiliza: mientras que en la primera la personalidad del sujeto que realiza la actividad presuntiva es indistinta, en la segunda debe tratarse de alguien revestido de autoridad para normar conductas ajenas.³³

Lo cierto es que, como se demostrará *infra*, la posición asumida por gran parte de la doctrina nacional presenta la debilidad de que se asienta sobre una cuestionable construcción relativa a los distintos niveles de convicción y los instrumentos aptos para alcanzarlo. Como bien señala MARÍN-BARNUEVO FABO, el rechazo de las presunciones, como categoría instrumental probatoria apta para alcanzar la certeza, conduce a un enfrentamiento un tanto maniqueo entre presunción y probabilidad y prueba y certeza.³⁴

2.3. LA PRESUNCIÓN JURÍDICA

2.3.1. PLANTEO DEL PROBLEMA

Como se ha señalado, la atribución de múltiples significados al término “presunción”, en el ámbito jurídico, ha motivado que la determinación de su concepto

²⁹ Conf. SAPAG, Mariano A., “Aspectos conceptuales y teóricos...”, cit., págs. 4/5.

³⁰ Conf. GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos*, cit., pág. 221; y GADEA, María de los Ángeles, ob. cit.

³¹ Conf. MANONELLAS, Graciela N., ob. cit.; y PONTIGGIA, Viviana G., ob. cit.

³² Conf. ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia C., ob. cit.

³³ Conf. CARRERAS, ob. cit., pág. 359.

³⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., págs. 62/63. El autor citado expone, además, que la mentada dualidad obliga a CARRERAS a defender posturas difícilmente conciliables con la base de su teoría. En efecto, al postular que la probabilidad puede ser más relevante que la certeza en la determinación de la convicción, se entiende que el autor quiebra la distinción entre certeza y probabilidad señalada. SERRA DOMÍNGUEZ (“De las presunciones”, cit., pág. 550) sostiene, en el mismo sentido, que resulta insatisfactorio diferenciar certeza y probabilidad en los términos planteados, “*ya que, para ser relevantes, ambas deben conducir a la convicción judicial...El juez sólo acogerá una presunción en el juicio de hecho de la sentencia cuando haya quedado plenamente convencido de ella, de la misma manera que sólo acogerá un hecho introducido por un medio de prueba cuando se haya formado su convicción sobre su existencia*”.

resulte harto compleja³⁵. Máxime en un contexto en donde el legislador argentino ha realizado una profusa y poco rigurosa utilización del aludido término, al calificar como “presunciones” realidades jurídicas diametralmente distintas. De esta manera, por ejemplo, se califica como “presunción” tanto el instituto de “intereses presuntos”, previsto en el art. 76 de la LIG, como la determinación de ganancia neta, para beneficiarios del exterior, contemplada en el art. 104 de la citada ley.

Producto de la poca rigurosa técnica legislativa, puede señalarse que, de seguirse los cánones comúnmente utilizados en la doctrina y jurisprudencia vernácula, casi todo constituiría una presunción. Se impone, entonces, realizar una serie de precisiones respecto a la caracterización del término “presunción jurídica” para estar en condiciones, con el auxilio del *género* “técnicas presuntivas” que adoptaremos en esta obra, de calificar correctamente los institutos utilizados por el legislador; calificación que, vale destacar, resulta de vital importancia en el derecho tributario, conforme lo demuestra la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en la causa “Hermitage S.A.”.³⁶

En efecto, cabe destacar que, en el aludido precedente, el resultado del juicio de constitucionalidad, relativo al impuesto a la ganancia mínima presunta (ley 25.063), dependió fundamentalmente de la dilucidación respecto a si el hecho imponible del tributo contemplaba una presunción³⁷. Ello en razón de que, como se verá en el Capítulo 5, el tribunal cimero ha colocado a las presunciones, ficciones y reglas de valoración en una suerte de “categoría sospechosa”³⁸, lo cual significa que el estándar interpretativo,

³⁵ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 55.

³⁶ Fallos: 333:993.

³⁷ Como bien explica GARCÍA VIZCAÍNO, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado, *in re* “Hermitage S.A.”, que la exigencia de un impuesto que presume una ganancia mínima, sin admitir prueba en contrario, no respeta el principio de razonabilidad de la ley (“El procedimiento de determinación de oficio...”, cit., 5).

³⁸ Se formula un paralelismo -sin pretensión de rigurosidad- con las “categorías sospechosas” que tutelan el principio de igualdad constitucional. En este sentido, Víctor BAZÁN (“El estado constitucional y convencional de cara a la igualdad, los derechos humanos y otras cuestiones actuales y relevantes”, *La Ley, Suplemento Especial Derecho Constitucional*, 2019 (noviembre), 61) sostiene que, en materia de categorías sospechosas, el tribunal cimero instituye una “presunción” de inconstitucionalidad de todo trato diferenciado sobre la base de criterios tales como la raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social u otras pautas con impronta discriminatoria.

Como bien sostiene el Dr. MAIER, en su voto en la causa “Salgado, Graciela B. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires” (sentencia del 21 de noviembre de 2001, cita online: AR/JUR/480/2001), la utilización de una categoría sospechosa, por parte del legislador o del poder reglamentador, no queda

relativo a su razonabilidad (art. 28 de la Constitución nacional), resulta más estricto en comparación al resto de las normas.

La cuestión, como se ha señalado, no resulta baladí, pero las dificultades de aproximarse a un concepto jurídico del término presunción resultan considerables. Como se verá, a la poca rigurosidad del legislador se suma el escollo de que la doctrina y jurisprudencia de nuestro país ha seguido, sin mayor beneficio de inventario, la confusa doctrina esbozada al respecto por el profesor PÉREZ DE AYALA. Todo ello, además, agravado por la existencia de una acepción común u ordinaria de “presumir”, de significado similar al que se le reconoce jurídicamente, que se encuentra fuertemente arraigada entre los operadores jurídicos.³⁹

A continuación, entonces, se intentará realizar una aproximación al concepto jurídico de presunción jurídica. El objetivo es lograr la necesaria claridad conceptual para abordar el estudio de su utilización en ciertos institutos de la ley de impuesto a las ganancias. Además del impacto que sobre estos podría tener el instituto de precios de transferencia, el principio de renta mundial y el crecimiento del intercambio internacional de información tributaria entre administraciones fiscales, entre otros factores.

2.3.2. LA PRESUNCIÓN “VULGAR”

De acuerdo a la Real Academia Española, presumir es “*suponer o considerar algo por los indicios o señales que se tienen*”⁴⁰. Este primer significado de presumir,

absolutamente vedado. Pero se establece una “presunción” de ilegitimidad de la norma portadora de tales criterios de distinción.

Desde el punto de vista del control judicial de constitucionalidad de las normas, esta “presunción” de ilegitimidad se traduce en dos técnicas procedimentales: la inversión de la carga de justificación, y el sometimiento de esa justificación a un estándar de escrutinio judicial elevado.

La inversión de la carga de justificación pone en cabeza del Estado la fundamentación de la medida, una vez acreditado, por quien impugna la norma, el empleo de una distinción sustentada en una clasificación sospechosa. De este modo, cabe al Estado demostrar las razones concretas que condujeron a acudir a la clasificación cuestionada para establecer una distinción legal.

El estándar probatorio que debe cumplir el Estado, para justificar la norma, es un estándar más elevado que el de mera racionalidad. Debe probar que el empleo de la clasificación sospechosa es estrictamente necesario para el cumplimiento de un fin legítimo. No basta, entonces, con señalar la licitud del fin a alcanzar, sino que el Estado debe justificar por qué era necesario acudir a una distinción, fundada en una clasificación sospechosa, para cumplir esos fines.

³⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 56.

⁴⁰ Se aclara que se ha transcrita la primera acepción de la palabra “presumir”. La definición se encuentra disponible en <https://dle.rae.es/?w=presumir> (visitado por última vez el 15/04/2020).

denominado por HEDEMANN como “presunción vulgar”⁴¹, es utilizado con frecuencia tanto en el lenguaje común no especializado como en el empleado por los operadores jurídicos⁴². Coincide sustancialmente con lo preceptuado por el art. 163, párr. 2, del CPCCN, en cuanto dispone: “*Las presunciones no establecidas por ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeran convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica*”.

Se entiende, sin embargo, que el significado en cuestión, a pesar de constituir el originario, poco aporta para aproximarse a un concepto jurídico de presunción. Ello en razón de que, por su amplitud, comprendería prácticamente la totalidad de la actividad valorativa.⁴³

La normativa argentina cuenta con varios ejemplos en los cuales el legislador utilizó el concepto de presunción en esta acepción vulgar. Uno de ellos es el art. 351 del CCyC, en cuanto, al regular el plazo de los actos jurídicos, dispone: “*Beneficiario del plazo. El plazo se presume establecido en beneficio del obligado a cumplir o a restituir a su vencimiento, a no ser que, por la naturaleza del acto, o por otras circunstancias, resulte que ha sido previsto a favor del acreedor o de ambas partes*”. Se advierte, en este caso, que el término “presumir” es utilizado en el sentido de *suponer*, y tiene por finalidad ofrecer un criterio interpretativo al operador jurídico.

La Corte Suprema, por su parte, parece haber acudido al concepto vulgar de presunción en el *leading case* “Hermitage”. En el citado caso, la cuestión controvertida era determinar si el modo de imposición instaurado por el IGMP, en la medida en que no tenía en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos por la norma y se desentendía de la existencia de utilidades efectivas, resultaba inconstitucional. Frente a esta cuestión, la mayoría del tribunal entendió que sí, y lo hizo partiendo de un concepto de presunción “vulgar”. En efecto, sostuvo, a pesar de que la normativa que regulaba el tributo en

⁴¹ Conf. HEDEMANN, J. W., *Las presunciones en el derecho*, trad. esp. de Sancho Seral, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1931, pág. 8.

⁴² MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 57.

⁴³ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., págs. 57-58. Como bien sostiene el autor citado, de aceptar esta primera interpretación, deberíamos concluir que la mayoría de los juicios conformados por la inteligencia humana tendrían carácter presuntivo. Especialmente los admitidos como ciertos en la fijación formal de los hechos realizada en el marco de un proceso.

cuestión no hacía referencia alguna a la utilización de una presunción -salvo, claro, en el propio nombre del impuesto-, que el nacimiento de la obligación tributaria se había sujetado a la “presunción” de una ganancia mínima; aserción que, vale destacar, claramente se fundaba en el hecho de que el legislador “suponía” esa circunstancia. Como se verá, lo novedoso del criterio del tribunal cimero radica en que, partiendo del concepto de presunción vulgar, declaró la inconstitucionalidad de un tributo federal.

Se advierte, en definitiva, que lo que caracteriza a este tipo de supuestos es que el verbo presumir es utilizado con el significado común que les reconoce el diccionario, sin que sea posible advertir alguna nota de especialidad que lo individualice como instrumento jurídico orientado a la prueba de los hechos.⁴⁴

2.3.3. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE PRESUNCIÓN JURÍDICA

A lo largo del tiempo, la doctrina ha ofrecido distintas definiciones jurídicas sobre el término presunción. A continuación, se analizarán algunas de las posiciones más relevantes que existen al respecto, con el objeto de someterlas a un examen crítico que permita, por lo menos en este estadio inicial, formular una aproximación al concepto jurídico de presunción.

En una primera corriente, se incluye a los autores que esbozan un concepto de presunción jurídica similar al de la denominada presunción vulgar⁴⁵. En la doctrina española, el principal exponente de esta corriente es CARRERAS, quien considera que las presunciones, a diferencia de los restantes medios de prueba que permiten alcanzar certeza sobre los hechos controvertidos, solo permiten alcanzar un grado de convencimiento de probabilidad. De esta manera, define a las presunciones como *“juicios sobre probabilidad de unos hechos, verificados indistintamente por el legislador o el órgano jurisdiccional, en cuanto sujetos con autoridad para regular las conductas ajenas, como instrumento de fijación del supuesto de hecho de una norma legislada o de los hechos en que se ha de fundar la sentencia jurisdiccional, tomando como base un*

⁴⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 59.

⁴⁵ Seguimos, en este punto, la caracterización de las corrientes formulada por MARÍN-BARNUEVO FABO (ob. cit., pág. 60).

hecho distinto, elegido apriorísticamente o fijado de modo formal como acaecido históricamente”⁴⁶.

De acuerdo a esta posición, las presunciones no son medios de prueba sino juicios de probabilidad, a partir de un hecho probado, que no permiten alcanzar la certeza, reservada a la práctica de pruebas sobre los hechos controvertidos⁴⁷. A partir de ello, puede sostenerse que la única diferencia entre la presunción vulgar y la presunción jurídica radica en el sujeto que las utiliza. Mientras que en la primera la personalidad del sujeto que realiza la actividad presuntiva es indistinta, en la segunda debe tratarse de alguien revestido de autoridad para normar conductas ajenas.⁴⁸

La corriente bajo análisis presenta la debilidad de que se asienta sobre una cuestionable construcción relativa a los distintos niveles de convicción y los instrumentos aptos para alcanzarlo⁴⁹. Como bien señala MARÍN-BARNUEVO FABO, el rechazo de las presunciones, como “categoría instrumental probatoria apta” para alcanzar la certeza, conduce a un enfrentamiento un tanto maniqueo entre presunción y probabilidad y prueba y certeza⁵⁰. En este sentido, apunta CARNELUTTI: “*si por certeza se entiende la conciencia de la verdad absoluta, cabe afirmar que no la obtiene ningún medio de prueba y tampoco la presunción; por el contrario, si como certeza se designa la satisfacción del juez acerca del grado de verosimilitud, no cabe negar que se obtiene inclusive con las fuentes de presunción; puesto que si no la obtuviese, no podría jamás considerar probado el juez un hecho por medio de presunciones*”⁵¹.

Por otro lado, la corriente que puede considerarse mayoritaria se caracteriza por situar al instituto jurídico de la presunción en la fase probatoria, y por reconocerle

⁴⁶ CARRERAS, ob. cit., pág. 370.

⁴⁷ Conf. CARRERAS, ob. cit., pág. 360 y ss.

⁴⁸ Conf. CARRERAS, ob. cit., pág. 359.

⁴⁹ En el pensamiento de CARRERAS, la certeza es el estadio en que las dudas, sobre la veracidad de dos hechos incompatibles, han desaparecido como consecuencia de la práctica de distintos medios de prueba. Mientras que, con el juicio de probabilidad -subsidiario al de certeza-, solo puede atribuirse a una proposición el predicado de probable o improbable. A partir de esta construcción, postula que los juicios de probabilidad nunca permiten alcanzar la certeza, que está reservada a la práctica de pruebas sobre los hechos controvertidos.

⁵⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., págs. 62/63.

⁵¹ CARNELUTTI, *La Prueba Civil*, trad. esp. de la 3^o ed. italiana de N. Alcalá-Zamora, Ed. Arayú, Buenos Aires, 1955, pág. 96.

virtualidad para formar convicción en el juzgador respecto al acaecimiento de un hecho⁵². En este sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ postula que las presunciones legales deben valorarse, en el ámbito de los tributos, como “instrumentos de prueba”. En el sentido no de que vayan a utilizarse como medios de prueba -pues no lo son-, sino que se utilizan para facilitar las actuaciones probatorias de los órganos de la Administración.⁵³

De acuerdo a esta segunda corriente, la presunción es un instituto jurídico propio, cuya eficacia se despliega en la fase de fijación formal de los hechos durante el proceso⁵⁴. SERRA DOMÍNGUEZ la define como “*aquella actividad intelectual probatoria del Juzgador, realizada en la fase de fijación, por la cual afirma un hecho distinto del afirmado por las partes instrumentales, a causa del nexo causal o lógico existente entre ambas afirmaciones*”.⁵⁵

Se coincide con la crítica que formula MARÍN-BARNUEVO FABO a esta definición, en cuanto sostiene que, a pesar de que contiene la idea básica de presunción, resulta necesario realizarle una serie de precisiones y agregados a efectos de alcanzar un grado satisfactorio de rigurosidad en la definición jurídica⁵⁶. Por ejemplo, resulta imperativo incluir en la definición las presunciones establecidas por el legislador. Es decir, aquellas en las cuales la conexión entre dos hechos está determinada, a efectos probatorios, en una norma que el operador jurídico está obligado a aplicar.⁵⁷

A partir del estudio de las posiciones doctrinarias existentes, se concluye que la presunción es un instrumento de fijación de la verdad jurídica; verdad que, de ordinario,

⁵² MARÍN-BARNUEVO FABO sitúa en esta corriente a SERRA DOMÍNGUEZ (“Función del indicio en el proceso penal”, en *Estudios de Derecho Procesal*, Ediciones Ariel, Barcelona, 1969, págs. 699 y sigs.) y LESSONA (*Teoría General de la prueba en Derecho Civil*, trad. Esp. Aguilera de Paz, Reus, Madrid, 1952), entre otros.

⁵³ Conf. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Presunciones legales y derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 15. El citado autor define a la presunción como “...un proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho -el llamado hecho base-, se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña -el hecho presumido- sobre el que se proyectan determinados efectos jurídico” (pág. 1).

⁵⁴ TESAURO, F., “Le presunzioni nel proceso tributario”, *RDFSFS*, vol. I, 1986, pág. 192.

⁵⁵ SERRA DOMÍNGUEZ, M., *Normas de presunción en el Código Civil y Ley de Arrendamientos Urbanos*, Ed. Nauta, Barcelona, 1963, pág. 17.

⁵⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 65.

⁵⁷ Se trata, evidentemente, de las presunciones legales. Se destaca, en este punto, que SERRA DOMÍNGUEZ no incluye deliberadamente a las presunciones legales dentro de su definición, en razón de que entiende que la presunción no es en propiedad la norma del legislador, sino únicamente la actividad del juzgador al aplicar dicha norma (“Normas de presunción...”, cit., pág. 17).

resulta de la intervención de los órganos con poder de decisión en la resolución de una controversia y es plasmada en la sentencia, la cual no ha de coincidir inexorablemente con la verdad material de los hechos⁵⁸.

La concepción referida es tributaria de la posición, que se comparte en términos generales, que postula que la verdad formal es la que tiene trascendencia para el ordenamiento jurídico, y está constituida únicamente por el juicio que, sobre la verdad material, obtiene el órgano encargado de resolver; obtención que se realiza a través de distintos instrumentos probatorios, recabados por sí mismo o aportados por las partes para hacer valer su propia versión sobre los hechos⁵⁹. De allí que no se acepte la referencia a distintos grados de probabilidad de certeza o de verdad, ya que la certeza o la verdad son únicas y a ellas aspira el órgano decisor cuando dirime un litigio.

La naturaleza probatoria de las presunciones, por su parte, encuentra fundamento normativo en el art. 163, párr. 2, del CPCCN, en cuanto dispone explícitamente que estas constituyen prueba bajo determinadas circunstancias. Cabe aclarar, sin embargo, que, si bien no puede desligarse a la presunción del ámbito probatorio, no constituye un medio de prueba propiamente dicho. Ello en razón de que se trata de un juicio intelectual, realizado a partir de los distintos medios de prueba aportados al procedimiento o proceso; juicio que, vale destacar, opera con posterioridad a la actividad de aportación de medios de prueba desplegadas por las partes o de oficio.⁶⁰

Entonces, resulta válido sostener que las presunciones constituyen un instituto probatorio, en razón de que tienden a formular la convicción del operador jurídico, apoyándose en los resultados de la prueba; instituto que permite alcanzar la certeza sobre la realidad de un hecho no probado, a través de la prueba de otro distinto al que normalmente aparece unido. Por lo tanto, su utilización no provoca juicios de probabilidad en el aplicador de las normas, sino certeza en tanto las estima, o falta de certeza en tanto las desestima.⁶¹

⁵⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., págs. 66/67.

⁵⁹ DECOTTIGNIES, R., *Les présomptions en Droit Privé*, Ed. Librairie Générale de Droit et Jurisprudence, Paris, 1949, pág. 17.

⁶⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 68.

⁶¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., págs. 68/69.

Se considera, en este sentido, que un elemento trascendental de la definición de presunción es que refiera a la existencia de una actividad probatoria específica, dirigida a la fijación del hecho que va a considerarse presumido⁶². Ello en razón de que permite diferenciar una serie de supuestos que, a pesar de reunir las notas indicadas, tienen una naturaleza distinta a la de las reglas de presunción.

Se trata, puntualmente, de normas en las que la consecuencia jurídica se hace depender de la concurrencia de distintos hechos perfectamente individualizables, y en las que, por alguna circunstancia, el legislador ha considerado oportuno eximir de la prueba de alguno de ellos en orden al reconocimiento del derecho. En estos supuestos, se advierte que, si bien lo usual sería considerar que la norma contiene una regla sobre la carga de la prueba o una exención de prueba, resulta frecuente su errónea calificación como regla de presunción; regla en la que, a través de la acreditación de los otros elementos que integran el presupuesto fáctico de la norma, se considera *presumido* aquel que, en puridad, gozaba de una exención probatoria y, por lo tanto, su fijación no exigió actividad probatoria alguna.

Como gráficamente describe SERRA⁶³, se trataría de aquellos supuestos en los que la norma ha vinculado una consecuencia jurídica X al presupuesto fáctico a+b+c+d. Y, al mismo tiempo, ha establecido que el hecho “a” goce de presunción de haberse realizado, de tal modo que solo sea preciso probar b+c+d en orden al reconocimiento de los efectos jurídicos previstos en la norma. De esta manera, la parte beneficiada por la norma queda eximida de probar la totalidad de los elementos que integran su presupuesto de hecho, mientras que la eventual contraparte podría impedir la aplicación de la consecuencia jurídica tanto por la acreditación de que no ha tenido lugar b+c+d como por la prueba negativa de “a”.

Este supuesto, vale destacar, debe ser diferenciado de otro, en el cual la norma permite que alguno de los hechos, que integran ese presupuesto complejo, sea sustituido por otro hecho distinto. Por ejemplo, si se estableciera que mediante la prueba de “k” debiera tenerse por acreditado “a”, podría considerarse que sí habría actividad probatoria específica orientada a la acreditación del hecho que se considera presumido. Y que, por

⁶² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 70.

⁶³ Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, M., “Normas de presunción...”, cit., pág. 94.

lo tanto, se trata de una auténtica presunción, mediante la cual se posibilita que los hechos, cuya demostración se exige en orden al reconocimiento de la consecuencia jurídica X, sean a+b+c+d o bien k+b+c+d.⁶⁴

A partir de lo expuesto, ha quedado claro que la definición usual de presunción exige una serie de precisiones que le otorguen límites claros y precisos. Por tal motivo, se entiende que la presunción es un instituto probatorio que permite considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro, distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma.⁶⁵

Cabe destacar, en este punto, que el art. 18 de la ley 11.683 cuenta con numerosos ejemplos de presunciones jurídicas. En efecto, el inciso g) del referido artículo permite a la AFIP presumir, salvo prueba en contrario, que los depósitos bancarios debidamente depurados, que superen las ventas declaradas del periodo, representan, en el impuesto al valor agregado, montos de ventas omitidas⁶⁶. A través de la norma bajo análisis, la administración tributaria puede considerar que han tenido lugar una serie de ventas, gravadas con el IVA, a partir de la prueba de la existencia de diferencias entre los depósitos bancarios depurados y las ventas declaradas del periodo⁶⁷. Es decir que el legislador permite que, mediante la prueba de un hecho (existencia de diferencias entre acreditaciones bancarias y ventas declaradas), se pruebe la existencia de otro (ventas gravadas con IVA y no declaradas) que, en la generalidad de los casos, le acompaña. El contribuyente, claro, conserva la posibilidad probatoria de rebatir la presunción, mediante

⁶⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 71.

⁶⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 71. Se aclara que la delimitación acabada del concepto adquirirá mayor claridad a partir de la definición de las restantes figuras que, junto a la presunción, integran el género de técnicas presuntivas.

⁶⁶ En su parte pertinente, el art. 18, inc. g), de la ley 11.683 dispone: “...A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario que: ...g) Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del periodo, representan: 1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de depósitos en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles. 2) En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal”.

⁶⁷ Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “El procedimiento de determinación...”, cit.; MELZI, Flavia I., “Aportes para el debate de la reforma tributaria. Procedimiento Tributario Nacional, ley 11.683 (Parte II)”, *Impuestos - Práctica Profesional*, 2017-XIII, 11.

la demostración de que las diferencias detectadas responden a una causa distinta a la existencia de ventas omitidas.⁶⁸

En el mismo sentido, el inciso h) del art. 18 de la ley 11.683 permite al organismo fiscal presumir, salvo prueba en contrario, que el importe de las remuneraciones, abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferenciales salariales no declaradas, representan ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles⁶⁹. La norma bajo análisis no amplía el hecho imponible del impuesto a las ganancias, sino que autoriza al organismo fiscal a considerar, con la prueba de la existencia de personal en relación de dependencia no declarado o diferencias salariales no declaradas, que las remuneraciones o diferencias no declaradas constituyen ganancia neta sujeta al impuesto⁷⁰. Es decir, se permite la prueba de un hecho (la existencia de ganancias gravadas, equivalente a los montos no declarados) a través de la prueba de otro (existencia de personal no declarado o de diferencias salariales no declaradas), con el objeto de aliviar y facilitar la labor de fiscalización y control del ente fiscal. El contribuyente, vale destacar, conserva la posibilidad de acreditar que los montos de las remuneraciones, de empleados no declarados, o de diferencias salariales no declaradas, no constituyen ganancia neta sujeta a impuesto.⁷¹

⁶⁸ Además, GARCÍA VIZCAÍNO (“El procedimiento de determinación...”, cit.) ha sostenido que debe existir una intensa motivación para atribuir montos de ventas omitidas, no bastando con los importes de los depósitos depurados.

⁶⁹ En su parte pertinente, el art. 18, inc. h), de la ley 11.683 preceptúa: “...A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario que:...h) El importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan: 1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles...”.

⁷⁰ Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “El procedimiento de determinación...”, cit.

⁷¹ En sentido concordante, Flavia I. MELZI (“Aportes...”, cit.), sostiene que la norma bajo análisis constituye una presunción. Además, considera verosímil que, en los hechos, “*el presunto empleo no declarado o las remuneraciones no declaradas, sean afrontados con ingresos marginales, siendo en tal caso más justificable la aplicación de esta presunción legal. Ello pues, el pago de un salario ‘en negro’ que de ningún modo ha sido registrado, presupone la existencia de un ingreso ‘en negro’ para solventarlo*”.

En contra, OKLANDER, Juan y POLICELLA, Gustavo (“La insuficiente ‘fe de erratas’ de los cambios en materia de presunciones”, *Impuestos*, 2005-14, 34, Cita Online: AR/DOC/2021/2005) sostienen que la “presunción”, que a su juicio no puede ni siquiera ser legitimada como “ficción jurídica”, resulta arbitraria por opuesta a todo razonamiento lógico. De acuerdo a los autores, la propia naturaleza del hecho inferente

Se advierte, entonces, que la norma, que contempla una presunción jurídica, admite la prueba de un hecho a través de la acreditación de otro distinto, con el objeto de servir como herramienta anti-elusiva y aliviar la labor de fiscalización y control de la administración tributaria⁷². La norma exige una determinada actividad probatoria tendiente a acreditar el hecho base de la presunción, y además habilita a la persona afectada por esta a desestimar el acaecimiento del hecho presumido.

El art. 47 de la ley 11.683, por su parte, también contempla varios ejemplos de presunciones. En efecto, los incisos a) y b) de la aludida norma disponen:

“Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.

b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.”

A través de la norma bajo análisis, la administración tributaria puede considerar que ha existido voluntad de producir declaraciones engañosas, o de incurrir en ocultaciones maliciosas, a partir de la prueba de otros hechos. Puntualmente, en base a la prueba de una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes del contribuyente o cuando, en la mentada documentación, se consignen datos inexactos de relevancia en la determinación del tributo.

Es decir que el legislador permite que, mediante la acreditación de ciertos hechos (graves contradicciones en la documentación del contribuyente, o la existencia de datos inexactos de carácter relevante en esta), se pruebe la existencia de otro (voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas) que, en la generalidad de los

constituye, como toda retribución a personal en relación de dependencia, un costo o gasto por sí mismo. Todo lo contrario de un indicar de mayor ingreso o ganancia.

⁷² Se aclara, en este punto, que la administración tributaria no es necesariamente la única beneficiaria de la presunción y, por otro lado, que el establecimiento de esta puede tener finalidades distintas al combate a la elusión y evasión fiscal y al alivio de las tareas de fiscalización y control.

casos, le acompaña. El contribuyente, claro, conserva la posibilidad probatoria de rebatir la presunción, mediante la demostración de que las contradicciones o inexactitudes, acreditadas por el fisco, no responden a una intencionalidad dolosa.

En definitiva, se estima necesario apartarse de la concepción “vulgar” de presunción, y, en su lugar, considerar que, desde el punto de vista jurídico, esta constituye un instituto probatorio que permite alcanzar la certeza sobre la realidad de un hecho, no probado, a través de la prueba de otro distinto al que normalmente aparece unido.

2.3.4. ESTRUCTURA DE LA PRESUNCIÓN JURÍDICA

A partir de la conceptualización de presunción jurídica esbozada, se infiere la existencia de tres elementos fundamentales en la estructura del juicio presuntivo: la afirmación base, la afirmación presumida y el enlace o nexo lógico existente entre ambas.⁷³

La afirmación base es aquel hecho cuya acreditación permite, al órgano decisor, considerar cierta la realización de otro hecho diferente. En otras palabras, está constituida por uno o varios hechos afirmados por las partes, cuya veracidad ha sido probada ante quien tiene encomendada la función de fijar los hechos de relevancia jurídica, y que, normalmente, se manifiesta junto a otros hechos distintos. Lo cual permite que estos últimos se integren en el soporte fáctico de la resolución, sin necesidad de haber sido probados directamente. Se trata, por lo tanto, de un hecho probado con finalidad instrumental. Lograr el convencimiento del destinatario de la actividad probatoria sobre la realidad de otro hecho distinto.⁷⁴

El hecho, que integre la afirmación base, forma parte del objeto de la prueba que debe realizar la parte interesada en la aplicación de la presunción. A tal efecto, puede servirse de cualquier medio de prueba que tenga a su disposición, con el objeto de lograr el convencimiento del operador jurídico. Esto último permite afirmar la diferencia entre este instituto probatorio y los medios de prueba.⁷⁵

⁷³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 82.

⁷⁴ Conf. ROSEMBERG, L, ob. cit., pág. 183.

⁷⁵ Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, M., “Normas de presunción...”, cit., pág. 29.

Además, es preciso que, por la propia estructura de la presunción, la afirmación base sea un hecho ajeno a los que integran el presupuesto fáctico de la norma cuya aplicación se pretende⁷⁶. Ello en razón de que, con este tipo de normas, se pretende posibilitar la prueba de hechos de difícil acreditación, y para ello se prevé la posibilidad de que otros hechos distintos sean los que constituyan el objeto de la prueba. Es decir que si la consecuencia jurídica perseguida estuviera vinculada a la concurrencia de varios hechos, sería preciso que la afirmación base fuese distinta de todos ellos⁷⁷. De no ser así, no se estaría alterando el objeto de la prueba, sino exonerando de prueba alguno de los presupuestos que conducen a la consecuencia jurídica⁷⁸. Se trataría, en todo caso, de una verdad interina, cuyo estudio se aborda en el Capítulo 2.8.

La afirmación presumida, por su parte, constituye el segundo elemento integrante de la estructura de la presunción jurídica. Está constituida por el hecho no directamente probado, sobre cuya veracidad se logra la convicción como consecuencia de haber sido acreditada la afirmación base. Se trata, por lo tanto, del hecho no probado de forma directa, y del que derivan necesariamente algunas consecuencias jurídicas que constituyen la pretensión de una de las partes.⁷⁹

Una característica fundamental de la afirmación presumida es que debe ser completamente distinta de la afirmación base, lo cual implica que no pueda considerarse incluida en la estructura compleja de la realidad de la que se infiere⁸⁰. En otras palabras, si la afirmación base está constituida por la expresión a + b, la afirmación presumida no solo tiene que ser forzosamente distinta de a + b sino que también debe ser diferente de a y de b. En caso contrario, no se realizaría un juicio presuntivo, sino que se desagregaría un hecho de estructura compleja.⁸¹

MARÍN-BARNUEVO FABO lo explica con un claro ejemplo. Si se utiliza el hecho base “Juan es abogado”, puede concluirse que “Juan tiene aprobado Derecho Civil”. Ahora bien, aunque en este caso se relacionan dos afirmaciones distintas, y la prueba de la primera sirve para considerar acreditada la segunda, no puede considerarse por ello que

⁷⁶ Conf. ROSEMBERG, L, ob. cit., pág. 183.

⁷⁷ Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, M., “Normas de presunción...”, cit., pág. 94.

⁷⁸ Conf. ROSEMBERG, L, ob. cit., pág. 94.

⁷⁹ Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, M., “Normas de presunción...”, cit., pág. 30.

⁸⁰ Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, M., “Normas de presunción...”, cit., pág. 31.

⁸¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 86.

se trate de una presunción. Ello en razón de que la segunda afirmación integra necesariamente la primera, de contenido mucho más complejo.⁸²

El último elemento, que compone la estructura de la presunción jurídica, es el enlace o nexo lógico existente entre la afirmación base y la presumida; enlace que constituye el razonamiento lógico que permite, según las reglas del criterio humano, afirmar la existencia de la segunda a través de la constatación de la primera⁸³. Este enlace, siempre que la presunción no haya sido establecida en una norma, debe ser preciso y directo en el juicio presuntivo.⁸⁴

En este sentido, cabe destacar que el art. 163, 2º párr., del CPCCN preceptúa que las presunciones, no establecidas por la ley, serán admisibles cuando se funden en hechos reales y probados, y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeran convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica. En sentido concordante, el art. 18, 1º párr., de la ley 11.683 dispone que la estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir, en el caso particular, su existencia y medida.

Cabe aclarar que, por “reglas del criterio humano”, se entiende el conjunto de conocimientos extrajurídicos, adquiridos por el operador jurídico a lo largo del tiempo, que constituyen, pese a su integración inconsciente, un elemento decisivo en la valoración de los distintos hechos aportados al procedimiento o proceso, y contribuyen a una mejor interpretación y ponderación de las normas⁸⁵. Además, estas máximas de experiencia sirven para constatar que determinados hechos van normalmente acompañados de otros hechos distintos, y que la reiteración de este fenómeno permite inducir una serie de

⁸² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 86/87.

⁸³ Conf. DECOTTIGNIES, R., ob. cit., pág. 263.

⁸⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 87.

⁸⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 88. En este sentido, SCHMIDT distingue cuatro categorías distintas de máximas de experiencia: las reglas necesarias para la interpretación de determinadas expresiones legales (*v.gr.* adulterio); reglas que hacen referencia a ciertos conceptos de uso común empleados por la ley (*v.gr.* buena fe); reglas necesarias para la determinación de determinadas consecuencias jurídicas (*v.gr.* cuantificación de los alimentos); y todas las máximas que, con excepción de las relativas a las normas sobre la prueba legal, sean utilizadas para la valoración probatoria de determinadas circunstancias de hecho (conf. SCHMIDT, *Lehrbuch des deutschen Civilprozessrechts*, 2º ed., Leipzig, 1909, pág. 334. Citado por MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 88).

principios generales, denominados principios de normalidad⁸⁶, que son susceptibles de aplicación a otros casos no observados.⁸⁷

Como bien apunta MARÍN-BARNUEVO FABO, estos principios constituyen el fundamento lógico de las presunciones, en tanto reflejan que, en el devenir de los hechos, existe una tendencia constante a la repetición de unos mismo fenómenos⁸⁸. No deben identificarse, sin embargo, con los principios de causalidad que, referidos a las leyes físicas, ponen de manifiesto que unas mismas causas producen siempre unos mismos efectos⁸⁹. La diferencia entre unos y otros reside en que estos últimos son objetivos e inexorables, mientras que los principios de normalidad están impregnados de subjetividad⁹⁰. Además, pueden ser desvirtuados por múltiples excepciones, conocidas y desconocidas, puesto que su cumplimiento no obedece a leyes físicas sino a leyes de probabilidad advertidas por las reglas de la experiencia.⁹¹

En lo que respecta a las presunciones legales, cabe destacar que el legislador, adelantándose a la actividad de los operadores jurídicos, aprehende de la realidad la dificultad de probar determinados hechos. De esta manera, y basándose en principios de normalidad y en criterios de oportunidad, establece, en una norma, la posibilidad de que determinado presupuesto fáctico pueda ser objeto de prueba a través de la acreditación de otros hechos distintos.⁹²

A partir de ello, MARÍN-BARNUEVO FABO sostiene que la regla de experiencia no forma parte de la estructura jurídica de las presunciones legales, ni constituye uno de los elementos que concurren en la delimitación de su naturaleza jurídica⁹³. De acuerdo al autor citado, esa aseveración parece bastante razonable, atendiendo a que el respeto de los principios de no arbitrariedad y seguridad jurídica, a cuya salvaguarda se orienta la

⁸⁶ Término acuñado por FITTING, según apunta CARRERAS (ob. cit., pág. 383).

⁸⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 89.

⁸⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 89. Con cita de DÖHRING, E., *La prueba*, trad. esp. De T. Banzhaf, Ed. Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1986, págs. 323 y ss.

⁸⁹ Conf. CARRERAS, ob. cit., pág. 390.

⁹⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO sostiene que la referencia a la subjetividad, como característica de los principios de normalidad, intenta destacar que su fijación está directamente conectada al medio en que se ha desarrollado la vida de quien lo fija. Ello implica necesariamente una mediatización de los mismos. No tienen, por lo tanto, carácter absoluto (conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 89).

⁹¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 89.

⁹² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 90.

⁹³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 91.

necesidad del enlace en las presunciones, queda suficientemente garantizado mediante la “positivación” del juicio presuntivo; “positivación” que comporta la normativización, por el legislador, de la máxima por él inducida, y permite su conocimiento por todos cuantos pudieran verse afectados por ellas. A la vez, libera al operador jurídico de tener que aplicar sus propias máximas de la experiencia.⁹⁴

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que, a través de la consagración legislativa de las presunciones, se puede atender prioritariamente al alivio de la dificultad probatoria -en pos de la igualdad de las partes-, sin temor a que el hipotético menoscabo del principio de normalidad pueda ser jurídicamente objetable⁹⁵. Salvo, claro, que ello pudiese suponer una vulneración de otros valores jurídicamente protegidos por normas de mayor jerarquía normativa. Es decir, no cabe deducir de esta afirmación que las presunciones puedan escapar a todo tipo de control de racionalidad de su contenido.⁹⁶

En definitiva, se entiende que el nexo de causalidad constituye una exigencia, legalmente establecida por los arts. 163 del CPCCN y 18 de la ley 11.683, para los juicios presuntivos realizados eventualmente por los distintos operadores jurídicos; exigencia cuyo fundamento reside en el interés de garantizar la interdicción de la arbitrariedad y la seguridad jurídica⁹⁷. En el caso de las presunciones legales, en cambio, no existe, en principio, una exigencia constitucional particular que prescriba que, entre el hecho presumido y la afirmación base, exista un nexo lógico de normalidad. Por lo tanto, el único fundamento lógico exigible, a la regla de presunción legal, se corresponde con el de todas las normas jurídicas, sin que, a tal efecto, sea relevante su condición de regla de presunción.⁹⁸

⁹⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 91/92. El autor trae a colación la opinión de DECOTTIGNIES, quien señala que, a partir del momento en que una presunción resulta incorporada por la ley, “*el juzgador no puede entrar a discutir si la presunción contenida en una ley está o no bien fundamentada. Ésta dispone; el resto se somete a la interpretación que ella da de los hechos*” (ob. cit., págs. 233 y ss.).

⁹⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 92.

⁹⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 92/93.

⁹⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 93.

⁹⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 93.

2.3.5. CLASES DE PRESUNCIONES JURÍDICAS

Las presunciones pueden distinguirse entre presunciones legales y presunciones *hominis* o simples. El primer grupo se encuentra conformado por las presunciones establecidas en normas jurídicas, con la finalidad de ordenar la actuación posterior del operador jurídico en la fase probatoria. Mientras que el segundo grupo se encuentra conformado por aquellas que no han sido preestablecidas en una norma, sino que son tenidas en cuenta, por el órgano encargado de resolver, para la fijación de los hechos en un supuesto concreto, basándose en su particular apreciación del principio de normalidad.⁹⁹

Siguiendo a MARÍN-BARNUEVO FABO, puede sostenerse la existencia de ciertas características diferenciadoras entre ambos grupos, entre los que pueden destacarse:

- El carácter de generalidad y abstracción de las presunciones legales, propio de la técnica legislativa, frente a la casuística y concreción de las simples.
- La distinta función que en ellas desempeña el “enlace”, que, como se ha visto, constituye presupuesto de validez de las presunciones simples.
- La consideración jurídica de quien las establece, que en unos casos es el legislador y en los otros el órgano encargado de resolver.¹⁰⁰

Se rechaza, por su parte, la división de las presunciones legales en dos categorías: las llamadas presunciones relativas o *iuris tantum*, y las presunciones absolutas o *iuris et de iure*. Esta sub-división utiliza, como criterio diferenciador, la admisibilidad o no de prueba en contrario orientada a anular su efectividad. De tal modo que pertenecerían al primer grupo las que sí la admiten, y al segundo las que niegan la posibilidad de que los interesados prueben que no ha tenido lugar el hecho presumido.¹⁰¹

Ello en razón de que se considera incorrecto incluir las presunciones legales absolutas dentro del género de las presunciones. Fundamentalmente, debido a que las presunciones legales absolutas constituyen normas de remisión de carácter sustantivo,

⁹⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 94.

¹⁰⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 94/95.

¹⁰¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 95.

que no intervienen en el ámbito probatorio. Se remite, en este punto, a la explicación que se formula *infra* en el Capítulo 2.4.2.

2.3.6. LAS PRESUNCIONES Y LOS INDICIOS

Existe una estrecha vinculación entre las presunciones y los indicios, lo cual ha llevado a formular consideraciones poco precisas que afirman que “*su parecido con la presunción es grande*”¹⁰², que son “*una categoría especial de presunción*”¹⁰³, que “*la presunción es una prueba indiciaria intensa y la prueba indiciaria una presunción tenue*”¹⁰⁴, o directamente a asociar los indicios con las presunciones *hominis*.¹⁰⁵

Lo cierto es que, de acuerdo a la opinión más extendida¹⁰⁶, los indicios son la circunstancia cierta de la cual se puede obtener, a través de un juicio lógico, una conclusión sobre el hecho desconocido cuyo esclarecimiento se intenta¹⁰⁷. Tienen, por lo tanto, una función probatoria claramente instrumental, en tanto sirven para alcanzar el convencimiento sobre una circunstancia que no ha sido probada directamente.

¹⁰² Conf. DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, S., ob. cit., pág. 148 y ss.

¹⁰³ Conf. PRIETO-CASTRO FERRANDIZ, L., *Tratado de Derecho Procesal Civil*, Aranzadi, Madrid, 1982, pág. 635; PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L., *La prueba en el Derecho Tributario español*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pág. 195.

¹⁰⁴ Sic. ZINGALI, G., “Le presunzioni fiscali”, en *Annali del Seminario Giuridico della Università di Catania*, Ed. Jovene, Nápoles, 1950, pág. 163.

¹⁰⁵ Conf. NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., ob. cit., pág. 3. En este sentido, los autores señalan: “*Hay indicios o presunciones hominis establecidas en la ley como las demás; sin embargo, para que estas presunciones sean apreciadas como medios de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano*”.

¹⁰⁶ Conf. CARNELUTTI, F., ob. cit., págs. 191 y ss.; PRIETO CASTRO y FERRANDÍZ, L., *Tratado de Derecho Procesal Civil*, Aranzadi, Madrid, 1982, pág. 635; SILVA MELERO, “Presunciones e indicios en el proceso penal”, *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, 1944, pág. 555; CARRERAS, ob. cit., págs. 345, 409 y ss.; SERRA DOMÍNGUEZ, M., “Normas de presunción...”, cit., pág. 28; MOSCHETTI, F., “El principio de capacidad contributiva”, en AMATUCCI, Andrea (director), *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2001; MUÑOZ LÓPEZ, A., “Las presunciones en el ámbito del Impuesto General sobre las Sucesiones”, en AA.VV., *Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, pág. 725.

En la doctrina nacional, *vid.* MELZI, Flavia I., “Sobre las presunciones y ficciones en el procedimiento tributario (introducción y análisis general de las presunciones legales y las hominis)”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, La Ley, Buenos Aires, 2014, pág. 173.

¹⁰⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 210.

2.3.7. LAS PRESUNCIONES APARENTES

Las presunciones aparentes son disposiciones que, si bien tienen la misma apariencia que las reglas de presunción, presentan frente a estas una importante diferencia cualitativa que impide su total equiparación. La diferencia apuntada se encuentra en la afirmación presumida.

En las reglas de presunción, consiste en una realidad distinta de la del hecho directamente probado. Mientras que, en las presunciones aparentes, consiste en un hecho que necesariamente integra el hecho probado, de ahí su calificativo de aparentes. Es decir que las presunciones aparentes se caracterizan por ser normas de apariencia presuntiva, en donde el hecho, que aparece como presumido, integra necesariamente la afirmación base.¹⁰⁸

En este sentido, cabe destacar que, al distinguir los elementos que forman parte de la estructura de las reglas de presunción, se había observado que eran dos: la afirmación base y la presumida. También se advirtió la necesidad de que los hechos, que integraban cada una de esas afirmaciones, fueran distintos, atendiendo a que la finalidad de las reglas de presunción es posibilitar la prueba del segundo a través de la acreditación del primero. Sin embargo, en ocasiones se extrae del hecho base, a través de un juicio lógico-deductivo, un nuevo hecho distinto del anterior. Pero que, en puridad, no puede considerarse que es un hecho nuevo, porque ya quedaba comprendido en el primero.¹⁰⁹

A pesar de la gran similitud señalada, MARÍN-BARNUEVO FABO señala un posible criterio de diferenciación que consiste en analizar el método intelectual que permite concluir la existencia del hecho B a través de la prueba del hecho A. En las reglas de presunción, deberá tener carácter experimental, mientras que, en las presunciones aparentes, lógico-deductivo. Como podría resultar dificultoso discernir el tipo de razonamiento seguido, el autor propone un segundo criterio, que podría basarse en el estudio de las consecuencias que, en hipótesis, tendría la refutación del hecho presumido. Ello en razón de que, en las reglas de presunción, las afirmaciones (base y presumida) son independientes, por lo que la refutación de la afirmación presumida es perfectamente

¹⁰⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 210. En idéntico sentido, SERRA DOMÍNGUEZ, M., “Normas de presunción...”, cit., pág. 31; y CARRERAS, ob. cit., págs. 388 y 389.

¹⁰⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 212.

compatible con la veracidad de la afirmación base. En cambio, en las presunciones aparentes, habida cuenta de que el hecho base integra el hecho presumido, la destrucción probatoria de este último llevará asociada, necesariamente, la negación de la afirmación base del que se hace derivar.¹¹⁰

Cualquiera sea el caso, resulta difícil encontrar presunciones aparentes en nuestro ordenamiento jurídico. El motivo obedece, claramente, a la falta de sustantividad de este tipo de normas, que no aportan nada nuevo al orden jurídico.

2.4. NORMAS DE REMISIÓN

2.4.1. INTRODUCCIÓN

Las normas de remisión integran una categoría denominada “normas jurídicas incompletas”, que se caracteriza porque la fuerza constitutiva de sus consecuencias jurídicas la reciben solo en conexión con otras normas jurídicas. Dentro de ese tipo de normas, LARENZ distingue tres tipos. Normas que sirven para determinar más concretamente un supuesto de hecho o una consecuencia jurídica; normas que exceptúan la aplicación de una norma a un grupo de casos; y normas que remiten, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la consecuencia jurídica, a otra norma jurídica¹¹¹. Estas últimas son las denominadas normas de remisión.¹¹²

La existencia de confusiones o asociaciones, entre las normas de remisión y las presunciones, son frecuentes. Fundamentalmente, debido al estilo de redacción de las normas jurídicas, en donde la remisión, a un conjunto de consecuencias jurídicas ya descriptas, no suele tener lugar a través de expresiones del estilo de “*las consecuencias jurídicas de A valen también para B*”. Lo más común es que “*se presuma, finja, entienda,*

¹¹⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 213/214.

¹¹¹ LARENZ, K., *Metodología de la Ciencia del Derecho*, trad. esp. Rodríguez Molinero, 2º ed., Ed. Ariel, Barcelona, 1980, págs. 249 y ss.

¹¹² Como bien sostiene HERNÁNDEZ MARÍN, R. (*Teoría general del derecho y de la ciencia jurídica*, Ed. PPU, Barcelona, 1989, pág. 118), “*un enunciado jurídico ‘u’ es una remisión si, y sólo si concurre alguna de las dos circunstancias siguientes: a) La suposición de ‘u’ se refiere a un caso genérico, no de forma directa, sino indirectamente, remitiéndose a lo que establece otro enunciado ‘w’ (normalmente, a lo que establece la suposición de otro enunciado ‘w’). En este caso, ‘u’ es una remisión en la suposición. b) La consecuencia jurídica de ‘u’ establece un efecto jurídico, no de forma directa, sino indirectamente, remitiéndose a lo que establece la consecuencia de otro enunciado ‘w’. En este caso, ‘u’ es una remisión en la consecuencia*”.

considerare, etc...que B es un caso de A”, y ello lleva a pensar que se está considerando probado un hecho (una regla de presunción) cuando, en realidad, no es así. En rigor de verdad, se configura el régimen jurídico de un supuesto de hecho por remisión a otro ya conocido (norma de remisión).¹¹³

A modo de ejemplo, MARÍN-BARNUEVO FABO cita la conocida “presunción de silencio administrativo”¹¹⁴. Con esta norma, el legislador no se propone cambiar la naturaleza del silencio ni tampoco posibilitar la prueba de algo conocido, sino únicamente describir, a través de una técnica simplificadora, el conjunto de consecuencias jurídicas derivadas del silencio administrativo. Puntualmente, mediante la remisión a las que ya han sido descritas para los supuestos de hecho en los que la Administración ha contestado positiva o negativamente. A partir de ello, se advierte que mediante este tipo

¹¹³ LARENZ, ob. cit., pág. 255.

¹¹⁴ Según Eduardo GARCÍA DE ENTRERRÍA (“Sobre silencio administrativo y recurso contencioso”, *RAP*, N° 47, 1965, págs. 211/212.), “*el silencio es una denegación presunta, una presunción legal, y no un acto tácito o declaración de voluntad administrativa; está montado en beneficio del particular y como una facultad suya, al cual, por consiguiente, corresponde la opción, que expresamente se define, de impugnar el silencio o de esperar una resolución expresa (se entiende que para impugnar luego esta, si le conviniese hacerlo), por cuanto lo que el silencio no es, en todo caso, es una manera de pronunciarse de la Administración, a la cual se recuerda su estricta obligación de resolver y de hacerlo fundadamente*”. En sentido concordante se expide MARIENHOFF (*Tratado de Derecho Administrativo*, t. II, 4ª ed. actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993, pág. 323), quien sostiene: “*cuando la norma le atribuye un sentido o significado al silencio equivale a la respectiva manifestación tácita de voluntad, porque en tal supuesto la autoridad que calla sabe con anticipación cuál es el significado que el derecho le asigna a su comportamiento (...) No se trata, pues, de una ficción de la norma, sino de una presunción aceptada por ésta, basada generalmente en datos de experiencia (...) integra lo que ha dado en llamarse teoría o doctrina del silencio. La razón de ser de esta teoría o doctrina obedece a la necesidad de que los derechos de los administrados no quedasen fuera de la protección jurisdiccional de la justicia y no se les crease una situación de indefensión, lo que fatalmente ocurriría si la Administración Pública en lugar de resolver las peticiones de los particulares guardase silencio, pues entonces, no habiendo acto administrativo, los administrados no podrían impugnar lo que no existe y sus pretensiones quedarían de hecho desconocidas y sus derechos frustrados*”.

Una consolidada corriente doctrinal, sin embargo, sostiene que el instituto constituye una ficción legal. Entre los autores que adscriben a esta corriente, cabe citar a: LINARES, Juan Francisco, “El silencio administrativo denegatorio en la ley 19.549”, *La Ley*, 1980-C, 768, pág. 770; GARRIDO FALLA, “La llamada doctrina del silencio administrativo”, *RAP*, N° 16, España, pág. 86; CASSAGNE Juan Carlos, *Ley Nacional de Procedimientos Administrativos*, La Ley, Prov. de Buenos Aires, 2009, pág. 269; CASSAGNE, Ezequiel, “El control de la inactividad formal de la administración”, *La Ley*, 210-C, 1090, Cita Online: AR/DOC/3564/2010. Para Tomás HUTCHINSON, el silencio “*es una ficción, no una presunción -por lo menos en la figura voluntaria del silencio- porque parte de un hecho cierto: la inactividad de la Administración que no cumple el deber que tiene de resolver y porque afirma como verdad jurídica algo que no es verdad en la realidad (afirma algo que es contra veritatem). Se finge que la resolución se ha dictado*” (“La inactividad de la Administración y su control”, en AAVV, *Control de la Administración Pública*, RAP, Buenos Aires, 2003, pág. 169).

de normas no se presume hecho alguno, sino que el legislador utiliza la técnica de la remisión para evitar repeticiones.¹¹⁵

En esta categoría genérica de normas, que definen su régimen jurídico por referencia a otras normas, se incluyen las llamadas “presunciones absolutas” y las “ficciones”.

2.4.2. PRESUNCIONES ABSOLUTAS

Las presunciones absolutas han polarizado, junto a las presunciones *iuris tantum*, la clasificación tradicional de las presunciones legales. En efecto, las presunciones absolutas o *iuris et de iure* han sido consideradas una particular manifestación de las reglas de presunción, cuya particularidad sería no admitir la prueba en contrario de la afirmación presumida; particularidad que serviría para distinguirlas de las otras reglas de presunción, denominadas *iuris tantum*, que sí admiten la prueba en contrario tendiente a anular su efectividad.

En el presente trabajo, sin embargo, no se consideran las presunciones absolutas como reglas de presunción. Estas se encuentran orientadas a facilitar la prueba de los hechos de difícil acreditación, mientras que aquellas no circunscriben su virtualidad a la fase de fijación de los hechos, sino que también operan en la posterior fase de aplicación de las normas. El hecho presumido queda privado de toda relevancia, y las consecuencias jurídicas son vinculadas directamente al hecho que integra la afirmación base.¹¹⁶

El esquema operativo de las presunciones absolutas es distinto del de las reglas de presunción¹¹⁷. La consecuencia jurídica X, normalmente prevista para un hecho distinto al que efectivamente ha tenido lugar (B), se vincula directamente a la realización de un hecho (A)¹¹⁸. Es decir que responden al esquema general de las normas sustantivas, donde

¹¹⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 119.

¹¹⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 121.

¹¹⁷ Se vincula a la acreditación de un hecho A, la consecuencia de tenerse por probado un hecho distinto B. Lo cual determina que, salvo que los interesados acrediten que no ha tenido lugar A o B, se produzcan las consecuencias jurídicas X previstas para B.

¹¹⁸ SERRA DOMÍNGUEZ (*Normas de presunción*, cit., págs. 66 y ss.) afirma: “la posición actualmente adoptada por los tratadistas no ofrece contradicción alguna. Todos los procesalistas que se plantean el problema lo resuelven en el sentido de negar a las presunciones *iuris et de iure* el carácter de verdadera presunción...Así, Guasp afirma de un modo tajante que las presunciones *iuris et de iure* nada tienen que ver en realidad con el concepto de presunción, son ajenas por completo al derecho de la prueba: se trata de auténticas normas jurídicas que por un erróneo enfoque, debido casi siempre a razones históricas,

se vincula una consecuencia jurídica a la realización de un determinado presupuesto de hecho; consecuencia que no es definida explícitamente, sino por remisión al régimen jurídico aplicable a otro hecho distinto, que en algunos casos acompaña al presupuesto de hecho de la norma.¹¹⁹

Por ello, las presunciones absolutas han sido definidas como “disposiciones legales enmascaradas bajo la forma de presunción”, ya que efectivamente responden al esquema general de las normas sustantivas; esquema consistente en vincular una consecuencia jurídica a la realización de un determinado presupuesto de hecho¹²⁰. La vinculación, claro, se realiza por remisión al régimen jurídico de otro hecho distinto.

Las presunciones relativas se integran en la fase probatoria como instituto autónomo y tienen naturaleza procesal, mientras que las presunciones absolutas son normas reguladoras de relaciones materiales y tienen naturaleza sustantiva. En palabras de Pugliese, “*tales presunciones [las presunciones absolutas] no representan medios de prueba pertenecientes al derecho formal, sino hechos jurídicos materiales, a los cuales la ley coliga un efecto dado en consideración a otro hecho que, según la experiencia, le acompaña*”.¹²¹

A modo de aproximación, entonces, puede sostenerse que la presunción absoluta es una disposición normativa mediante la cual se considera que la realización de un hecho lleva inexorablemente aparejada la realización de otro hecho distinto, con el objeto de imputar al primero los efectos jurídicos atribuidos al segundo.¹²²

Como ejemplo de presunciones absolutas, cabe traer a colación lo dispuesto en los arts. 310 y 311 del Código Aduanero. El art. 310 preceptúa que, cuando resultare faltar mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, se hallare o no su importación

reciben esta incorrecta formulación. Análogamente, Prieto Castro señala con justeza que toda presunción técnica es, según la terminología antigua, iuris tantum. La presunción creada por los glosadores, iuris et de iure, repugna a la esencia de la figura y se enlaza íntimamente con la ficción, siendo por ello extraña también a la teoría de la carga de la prueba. Niega también el carácter de presunción a las iuris et de iure, Lessona, Ferrino, Aron, Domat, Scialoja, Hedemann, Di Stefano, Betti, Redenti, Chiovenda, Donatutti, Coniglio, Plaza, Goldschmidt, Caballero y, muy especialmente, Fenech”. Como resumen de su pensamiento, el citado autor define a las presunciones absolutas como “*disposiciones legales enmascaradas bajo la forma de presunción*”.

¹¹⁹ LARENZ, ob. cit., págs. 242 y ss.

¹²⁰ SERRA DOMÍNGUEZ, M., “Comentarios...”, pág. 565.

¹²¹ PUGLIESE, M., *La prueba en el proceso tributario*, trad. esp. de González Rodríguez, Ed. Jus, México, 1949, pág. 216.

¹²² Seguimos, sustancialmente, la definición de MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit.

sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo. El art. 311, por su parte, dispone que, transcurrido el plazo de un mes, contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del tránsito, sin que el medio de transporte, que traslada la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, arribare a la aduana de salida o interior, según correspondiere, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo.

Si se considera la estructura de las reglas contenidas en los arts. 310 y 311 del Código Aduanero, y la intención del legislador de evitar maniobras fraudulentas durante el tránsito de importación, se entiende que su naturaleza jurídica es consistente con las normas de remisión. Es decir, normas que remiten, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la consecuencia jurídica, a otra norma jurídica.¹²³

En efecto, si se analiza el art. 310 del Código Aduanero, se advierte que la citada norma está orientada a establecer la consecuencia jurídica (X) de un presupuesto de hecho (A), si bien dicha consecuencia jurídica es definida por referencia a otro hecho distinto (B), cuya virtualidad carece de todo interés para el operador jurídico. Esquemáticamente, puede explicarse la operatividad de la norma de la siguiente manera:

- Hecho A. La constatación de un faltante de mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, se hallare o no su importación sometida a una prohibición.

- Hecho B. La mercadería faltante ha sido sometida a la destinación de importación definitiva para consumo.

- Consecuencia jurídica de B (X). El transportista o su agente, como deudores principales, y los cargadores, los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y los beneficiarios del régimen de tránsito de importación, como responsables subsidiarios del pago, deben abonar los derechos de importación y demás tributos a los que se encuentra sometida la destinación definitiva de importación para consumo de la mercadería faltante.

¹²³ LARENZ, K., ob. cit., págs. 249 y ss.

La regla analizada establece que, dado A, se aplicará en todo caso la consecuencia jurídica X, con independencia de la efectiva realización de B. Se trata, evidentemente, de una norma de remisión, en la cual los efectos jurídicos de un supuesto de hecho han sido regulados por remisión en bloque a los ya descriptos para otro presupuesto de hecho distinto. El legislador, para evitar innecesarias repeticiones, asigna a la mercadería faltante el tratamiento tributario atribuido a la importación definitiva para consumo.

Por otro lado, si se examina el art. 311 del Código Aduanero, se advierte que la citada norma está orientada a establecer la consecuencia jurídica (X) de un presupuesto de hecho (A), si bien dicha consecuencia jurídica es definida por referencia a otro hecho distinto (B), cuya virtualidad carece de todo interés para el operador jurídico. Esquemáticamente, puede explicarse la operatividad de la norma de la siguiente manera:

- Hecho A. La constatación de que, transcurrido el plazo de un mes contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del tránsito, el medio de transporte, que traslada la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, no arribó a la aduana de salida o interior, según correspondiere, se hallare o no su importación sometida a una prohibición.

- Hecho B. La mercadería no arribada en el medio de transporte ha sido sometida a la destinación de importación definitiva para consumo.

- Consecuencia jurídica de B (X). El transportista o su agente, como deudores principales, y los cargadores, los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y los beneficiarios del régimen de tránsito de importación, como responsables subsidiarios del pago, deben abonar los derechos de importación y demás tributos a los que se encuentra sometida la destinación definitiva de importación para consumo de la mercadería no arribada.

Al igual que en el caso anterior, la regla analizada establece que, dado A, se aplicará en todo caso la consecuencia jurídica X, con independencia de la efectiva realización de B. Se trata, como se ha adelantado, de una norma de remisión, en la cual los efectos jurídicos de un supuesto de hecho han sido regulados por remisión en bloque a los ya descriptos para otro presupuesto de hecho distinto.

Resta, entonces, determinar si se trata de una presunción absoluta o de una ficción; determinación que, en principio, reviste puro interés académico, en razón de que no se

desprende de ella la aplicación de regímenes jurídicos diferenciados¹²⁴. Se trata, en ambos casos, de normas sustantivas en las que los efectos jurídicos son establecidos de forma mediata -normas de remisión-. Haciendo uso de un criterio de distinción que explicitaremos más adelante¹²⁵, deben considerarse las probabilidades de que los dos hechos vinculados por la norma concurren normalmente, pues esta parece ser la única diferencia existente entre una presunción absoluta y una ficción. Puntualmente, si, en la generalidad de los casos, es probable que la mercadería faltante, en el régimen de tránsito de importación, permanezca en el territorio aduanero y tenga libre circulación en este - que es lo que caracteriza a la mercadería importada definitivamente para consumo-. Teniendo en cuenta que las normas bajo análisis excluyen las hipótesis de destrucción (caso normado por los arts. 308 y 314 del Código Aduanero) o pérdida irremediable (en los términos del art. 315 del citado cuerpo legal) de la mercadería, se entiende que la hipótesis normativa resulta probable, lo cual torna aceptable calificarlo como presunción legal.

¹²⁴ ESEVERRI MARTÍNEZ (*Presunciones legales...*, cit., pág. 24, nota 15) sostiene que la distinción entre presunción y ficción, basada en que, en la presunción absoluta, el hecho que se vincula a la consecuencia jurídica puede considerarse probable -mientras que en la ficción no-, sí tiene relevancia jurídica. Ello en razón de que cabría la no aplicación de la presunción absoluta, cuando se demuestre que esa regla de probabilidad no ha acaecido en la realidad. En cambio, en la ficción jurídica no existe la aludida regla de probabilidad, por lo que no resultaría posible sustraerse al mandato jurídico que encierra la norma de ficción.

De acuerdo al citado autor, las presunciones (relativas o absolutas) son instrumentos al servicio de la prueba, por lo que su utilización es discrecional para el órgano administrativo y para el juez que ha de aplicar sus normas; circunstancia esta que no es posible apreciar en el caso de las ficciones jurídicas, que, por su naturaleza, se convierten en normas de obligada aplicación y acatamiento.

No se comparte la opinión de ESEVERRI MARTÍNEZ. De acuerdo a la concepción adoptada en la presente investigación, las presunciones absolutas no constituyen normas relacionadas con la prueba de los hechos, sino normas de carácter sustantivo. De esta manera, la Administración no debería contar con la potestad de aplicar o no la norma que contiene una presunción absoluta, ya que su aplicación es de carácter imperativo. La actividad probatoria "en contrario" por parte del contribuyente, por su parte, podrá eventualmente servir para demostrar que la aplicación, en el caso particular, de la presunción absoluta violenta algún derecho o garantía constitucional (*v.gr.* falta de razonabilidad, vulneración del principio de capacidad contributiva, etc.), pero no para habilitar una aplicación discrecional por parte de la Administración o el Juez. En el derecho argentino, las normas tributarias resultan de aplicación imperativa, salvo que de su letra o contexto pueda inferirse lo contrario o que medie declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto.

¹²⁵ Se coincide con MARÍN-BARNUEVO FABO (*ob. cit.*, pág. 134), en cuanto sostiene que la distinción entre presunciones absolutas y ficciones se sustenta en la siguiente idea:

- Si los efectos jurídicos del hecho A son establecidos por remisión a los que ya fueron descriptos para otro presupuesto de hecho distinto (B), nos encontramos ante una presunción absoluta o una ficción.
- Para determinar cuál es la clasificación correcta de la norma, debe valorarse la probabilidad de que el hecho A sea acompañado del hecho B.

En definitiva, puede sostenerse que la presunción absoluta constituye una regla de remisión, mediante la cual se considera que la realización de un hecho lleva inexorablemente aparejada la realización de otro hecho distinto, con el objeto de imputar al primero los efectos jurídicos atribuidos al segundo.

2.4.3. FICCIONES

2.4.3.1. CONCEPTUALIZACIÓN

La conceptualización de la ficción jurídica, por su parte, tampoco se encuentra exenta de controversias. La mayor parte de la doctrina coincide en señalar que el elemento caracterizador de las ficciones jurídicas es que contienen una desfiguración voluntaria de la realidad. LARENZ lo expresa claramente de la siguiente manera: *“la ficción jurídica consiste en la equiparación jurídica de algo que se sabe desigual”*.¹²⁶

Sin embargo, se entiende que una definición jurídica de ficción, que la equipare sustancialmente a su concepto usual, peca por defecto¹²⁷, puesto que dependerá del uso que se haga en cada momento del término “realidad”¹²⁸. Resulta importante, entonces, complementar la definición usual con el elemento teleológico; es decir, con la finalidad de esa desfiguración de la realidad. Siguiendo a LARENZ, puede sostenerse que las ficciones tienen como finalidad, normalmente, la aplicación de la regla dada para un supuesto de hecho (S1) a otro supuesto de hecho (S2).¹²⁹

De lo que se trata, en definitiva, es de hacer recaer el peso de la definición de las ficciones en el elemento teleológico, en tanto instrumentos de técnica jurídica que atribuyen, a un presupuesto de hecho, el régimen jurídico que ya había sido descrito para otro presupuesto fáctico distinto¹³⁰. A partir de lo expuesto, puede concluirse, siguiendo a MARÍN-BARNUEVO FABO, que la ficción jurídica es una variante de técnica

¹²⁶ LARENZ, ob. cit., pág. 255.

¹²⁷ Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “El procedimiento de determinación...”, cit.

¹²⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 156.

¹²⁹ Conf. LARENZ, ob. cit., pág. 255. El referido autor continúa sosteniendo que las ficciones actúan como remisiones ocultas, en las que *“en lugar de ordenar: las consecuencias jurídicas de S1 valen también para S2, la ley finge que S2 es un caso de S1”*.

¹³⁰ Como bien afirma MUÑOZ LOPEZ (ob. cit., pág. 137), no se pretende equiparar la realidad de dos hechos naturalmente distintos a través de una suerte de *mentira jurídica*, sino asignar a ambos hechos la misma consecuencia jurídica.

legislativa que equipara dos hechos, que se sabe diferentes, con el objeto de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero.¹³¹

En nuestro ordenamiento jurídico, el supuesto paradigmático de ficción jurídica es el instituto del “silencio administrativo” contemplado en el art. 10 de la ley 19.549; instituto a través del cual la ley sustituye la ausencia de voluntad administrativa expresa, asumiendo, a ciertos efectos, que dicha voluntad se ha producido. Lo importante radica en advertir que la llamada “presunción de silencio administrativo” responde a la estructura típica de las ficciones¹³². Ello en razón de que se establece que A será considerado igual a B aun conociendo que ello es falso, con el objetivo de atribuir a A el régimen jurídico que ya había sido descrito para B.¹³³

Se aprecia, en este punto, que la simulación que contiene la norma de ficción tiene relevancia jurídica, por cuanto sirve para imputar los efectos jurídicos previstos para uno de los hechos al otro. La equiparación de dos hechos conocidamente desiguales, por su parte, no tiene relación alguna con la prueba, ya que lo verdaderamente trascendente consiste en la extensión -por remisión- del régimen jurídico, ya descrito para un presupuesto de hecho, a otro presupuesto de hecho distinto¹³⁴. Constituyen, en rigor de verdad, un recurso de técnica legislativa cuyo principal interés reside en su simplicidad. También pueden mencionarse otras funciones de las ficciones, como ser evitar incómodas

¹³¹ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 137. La definición coincide sustancialmente con la ofrecida por ROSENBERG, L. (ob. cit., pág. 191), quien considera que las ficciones son “*preceptos jurídicos que transfieren la consecuencia jurídica determinada para el estado de cosas a al estado de cosas b, equiparando el estado b al estado a, al decir, por ejemplo, que b es considerado como a*”.

¹³² GARRIDO FALLA, F. (ob. cit.) reconoce la naturaleza de ficción de la llamada doctrina del silencio administrativo. Pone de manifiesto, además, el alcance limitado que tiene la equiparación del silencio a la resolución desestimatoria, afirmando que “*no es que la aplicación del silencio administrativo produzca la resolución, sino que, a los efectos del ulterior recurso contencioso-administrativo, es como si estuviese resuelto*”.

¹³³ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 139. En el mismo sentido, el autor postula: “*Resulta notorio que, según el esquema propuesto, el hecho A está constituido por la no contestación en plazo por parte de la Administración, el hecho B es la contestación estimatoria o desestimatoria de la pretensión (según cada caso concreto), y X es el conjunto de efectos jurídicos que corresponden al hecho B, esto es, a la resolución estimatoria o desestimatoria de la pretensión (siquiera sea a los exclusivos efectos de posibilitar su impugnación)*”.

¹³⁴ Como expone MARÍN-BARNUEVO FABO (ob. cit., pág. 139), el hecho de que la norma se redacte “simulando que A es igual a B” es jurídicamente intrascendente, puesto que lo verdaderamente importante es la descripción por remisión de los efectos jurídicos.

repeticiones o transmitir la sensación de continuidad en la regulación de una misma materia.¹³⁵

Algunas de las llamadas “presunciones de disposición de dividendos o utilidades”, contempladas en el art. 50 de la LIG, constituyen ejemplos de ficciones. La norma en cuestión enumera una serie de supuestos en donde se “presume” que se ha configurado la puesta a disposición de dividendos o utilidades. Entre los aludidos supuestos, se encuentran los siguientes:

- Cuando los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios, de los sujetos comprendidos en el art. 73 de la ley, tengan el uso o goce, por cualquier título, de bienes del activo de la sociedad, fondo o fideicomiso.¹³⁶

- Cuando cualquier bien de la entidad, fondo o fideicomiso esté afectado a la garantía de obligaciones, directas o indirectas, de los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el art. 73 de la ley, y se ejecute dicha garantía.¹³⁷

En lo que respecta al primer supuesto, el legislador equipara el uso o goce, por parte de ciertos sujetos, de bienes pertenecientes al activo de la sociedad (hecho A) a la distribución de dividendos o utilidades (hecho B). Ello con el objeto de extender el tratamiento tributario de este a aquel. No se trata de facilitar la prueba de que ha existido una distribución de dividendos o de utilidades, sino de considerar al uso o goce de bienes del activo social, por parte de determinados sujetos, como si fuesen distribuciones de dividendos o de utilidades, con el objeto de gravarlos en el impuesto a las ganancias.

Si bien el carácter de norma de remisión resulta claro, resta determinar si se trata de una presunción o una ficción. Atendiendo a que, en el curso ordinario de los acontecimientos, la utilización de bienes sociales, por parte de los accionistas, propietarios o socios de un ente, no va asociado a una distribución de dividendos o utilidades -por no haberse seguido los pasos legalmente previstos para ello¹³⁸-, puede considerarse que se trata de una ficción legal.

¹³⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 141.

¹³⁶ Art. 50, inc. b), de la LIG

¹³⁷ Art. 50, inc. c), de la LIG.

¹³⁸ Conf. art. 68 de la ley 19.550.

En el segundo supuesto, el legislador equipara la ejecución de una garantía sobre bienes de la entidad, que se encontraba afectada al pago de obligaciones de ciertos sujetos (hecho A), a la distribución de dividendos o utilidades (hecho b). Ello con el objeto de extender el tratamiento tributario de este a aquella. No se trata de facilitar la prueba de que ha existido una distribución de dividendos o de utilidades, sino de considerar la ejecución de la garantía como si fuese una distribución de dividendos o de utilidades, con el objeto de gravarlos en el impuesto a las ganancias. Al igual que en el caso anterior, se estima que se trata de una ficción legal, en razón de que, en el curso ordinario de los acontecimientos, la ejecución de una garantía, en los términos descriptos por la norma, no se asocia ni presupone una distribución de dividendos o utilidades.

En definitiva, se considera que la ficción jurídica constituye una norma de remisión, cuya característica principal es equiparar dos hechos, que se sabe diferentes, con el objeto de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero.¹³⁹

2.4.3.2. CRÍTICA A LA TESIS DE PÉREZ DE AYALA

Resulta importante realizar un examen crítico de la tesis del profesor PÉREZ DE AYALA sobre la temática bajo estudio, en razón de la influencia que han adquirido sus aportes en nuestro ámbito científico¹⁴⁰; relevancia cuyo exponente más claro es la conocida obra “Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario” de Susana C. NAVARRINE y Rubén O. ASOREY¹⁴¹, que ha sido tomada como punto de partida por la abrumadora mayoría de los autores que, en el ámbito tributario, se han ocupado del estudio de las presunciones y ficciones. Por *propiedad transitiva*, puede sostenerse entonces que la tesis de PÉREZ DE AYALA ha moldeado el pensamiento científico argentino respecto de las presunciones y ficciones en materia tributaria.

En este sentido, cabe destacar que el punto de partida de la citada tesis coincide con el esbozado en la presente investigación, en sus aspectos fundamentales, respecto a la

¹³⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 137.

¹⁴⁰ Con acierto, MARÍN-BARNUEVO FABO la considera la principal monografía en lengua española sobre las ficciones jurídicas (ob. cit., pág. 147).

¹⁴¹ NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., ob. cit.

idea genérica de ficción¹⁴². El problema de su tesis, como agudamente apunta MARÍN-BARNUEVO FABO, radica en que, si bien distingue correctamente entre lo que denomina “*el concepto técnico-jurídico y el concepto vulgar de ficción*”, su discurso tiende a inclinarse por el segundo de ellos, lo que le lleva a equiparar la simulación con la ficción.¹⁴³

Sin perjuicio de ello, la gran virtud de la tesis de PÉREZ DE AYALA es que no se limita a enunciar las características estructurales de esta categoría normativa, sino que introduce el elemento teleológico; elemento que, paradójicamente, sirve para descartar la asimilación de la ficción a la mera simulación fáctica¹⁴⁴. En efecto, el autor en cuestión sostiene: “*se tiene una ficción jurídica siempre que a supuestos de hecho iguales el legislador no les aplica iguales consecuencias, o, viceversa, aplica los mismos efectos jurídicos a supuestos de hechos diferentes reduciéndolos, gracias a la ficción, a un tipo único*”¹⁴⁵. En forma más clara, también explica: “*en la ficción, el legislador, basándose en un hecho conocido cuya existencia es cierta (A), impone la certeza jurídica de otro hecho (B) no conocido, y cuya existencia real es improbable o falsa, por no existir una relación natural entre ambos hechos; atribuyendo, sin embargo, a (A) los efectos jurídicos imputables a (B), según el ordenamiento positivo*”¹⁴⁶. Se advierte, entonces, que el autor introduce expresamente la finalidad característica de la ficción jurídica: atribuir a un supuesto de hecho B, los efectos jurídicos imputables al supuesto de hecho A.

¹⁴² Como ya ha sido aclarado, el presente trabajo sigue, en lo que respecta a los conceptos fundamentales de la técnica presuntiva, la obra de Diego MARÍN-BARNUEVO FABO titulada *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario* (McGraw-Hill, Madrid, 1996).

¹⁴³ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 147. En este sentido, el autor en cuestión sostiene: “*Así se advierte en distintas afirmaciones vertidas por el autor en las que sostiene que ‘la ficción constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen a determinados supuestos de hecho unos efectos jurídicos, violentando o ignorando su naturaleza real’, afirmación ésta que realiza simultáneamente con otras en las que mantiene que ‘la ficción crea una realidad jurídica al margen y prescindiendo de la correlativa realidad natural’, y que, ‘en síntesis: la ficción jurídica existe siempre que la norma trata algo real ya como distinto, siendo igual, ya como sucedido, siendo inexistente, aun con consciencia de que ‘naturalmente’ no es así’. En todas estas ideas sobre las ficciones entendemos que no queda suficientemente perfilado su concepto, pues la falta de precisión de los términos de comparación -como decíamos más arriba- permite que puedan realizarse distintas interpretaciones sobre su contenido y que en ellas tenga cabida tanto nuestra concepción como la otra mucho más amplia que se corresponde con el concepto vulgar de ficción”.*

¹⁴⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 148.

¹⁴⁵ PÉREZ DE AYALA, ob. cit., pág. 16.

¹⁴⁶ PÉREZ DE AYALA, ob. cit., pág. 22.

El problema radica en que, a medida que el autor desarrolla los distintos aspectos de esta categoría normativa, se aleja del concepto jurídico de ficción, hasta desembocar en la aceptación de un concepto que se corresponde con la acepción vulgar de ficción; acepción que, vale destacar, se caracteriza por la ausencia de relevancia del elemento teleológico¹⁴⁷. La apuntada desviación conceptual parece obedecer a la utilización, como soporte de la argumentación, de una definición equívoca de ficción; definición que permite atribuir tal carácter a las reglas que deducen una realidad jurídica al margen de la correlativa realidad natural, ignorando deliberadamente la falsedad.

De allí que puedan extraerse al menos tres interpretaciones distintas en función del término de comparación acogido¹⁴⁸. Así, si el término de comparación es la “realidad jurídica”, existirá una similitud absoluta entre el contenido de las dos definiciones mencionadas, pues la equiparación conducirá necesariamente a la atribución de los efectos jurídicos de la una a la otra¹⁴⁹. Ahora bien, si se entiende que “realidad” es el “mundo real o realidad natural”, se amplía notablemente el campo de aplicación de la ficción. Ello en razón de que incluiría todas las normas en las cuales el legislador define los términos que emplea en la redacción de las normas, apartándose del significado que tienen en su concepción extra-jurídica¹⁵⁰. Finalmente, podría interpretarse que “realidad” es tan amplio que incluye no sólo la realidad natural sino también la interpretación que de ella hayan hecho previamente las ciencias económicas¹⁵¹, las ciencias jurídicas¹⁵² o cualquier otra ciencia¹⁵³. Esta última concepción, que considera que existe ficción en todos aquellos supuestos en los que se produce una discrepancia entre el concepto legal y el dato pre-jurídico¹⁵⁴, se aparta del significado que le atribuye, tanto la doctrina mayoritaria como el propio autor, a la ficción jurídica. De esta manera, se da pie para que sean consideradas ficciones la mayoría de las normas de nuestro ordenamiento jurídico,

¹⁴⁷ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 149.

¹⁴⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 149.

¹⁴⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 149.

¹⁵⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 150.

¹⁵¹ PÉREZ DE AYALA, ob. cit., pág. 70.

¹⁵² PÉREZ DE AYALA, ob. cit., pág. 70.

¹⁵³ Coincidimos con MARÍN-BARNUEVO FABO (ob. cit., pág. 150), en cuanto sostiene que esta es la interpretación que parece asumir PÉREZ DE AYALA a medida que avanza en su obra.

¹⁵⁴ Entendiendo por dato pre-jurídico el constituido por “*todas las realidades exteriores a la propia norma, los hechos en atención a los cuales el legislador elabora la norma*” (PÉREZ DE AYALA, ob. cit., pág. 62).

en atención a que, siempre que el legislador precise el significado con el que utiliza un término, se estará en presencia de una ficción.¹⁵⁵

Lo notable de la cuestión es que la tesis de PÉREZ DE AYALA avanza inclusive un poco más en este camino de desviación conceptual; camino que, paradójicamente, se inicia con una aceptable definición de ficción jurídica -con la que coincide la mayoría de la doctrina- para terminar en la equiparación de cualquier simulación o definición¹⁵⁶ a una ficción. Es que el mentado autor no solo atribuye carácter de ficción a las “normas definitorias”, sino que también lo hace con los supuestos en los que el legislador “crea la realidad” inventando términos que no existían antes de su intervención, y que, por lo tanto, no pueden ser verdaderos ni falsos¹⁵⁷. Entre los supuestos de normas cuya virtualidad se circunscribe al ámbito concreto del Derecho en que son aplicadas, y que sin embargo son consideradas ficciones jurídicas por la posición doctrinaria bajo comentario, se encuentran las definiciones del periodo impositivo para el impuesto a las ganancias¹⁵⁸ y del domicilio fiscal, y la transparencia fiscal de las sociedades.

Evidentemente, PÉREZ DE AYALA incurre en el conocido error metodológico de dar relevancia jurídica a un concepto “natural” o pre-jurídico al calificar, impropriamente como ficción, a las normas que atribuyen un significado específico a los términos jurídicos utilizados por el legislador¹⁵⁹. Como consecuencia de este yerro, se advertirá que, en todos los ejemplos citados, no se vinculan dos hechos para atribuir a uno de ellos los efectos jurídicos del otro.

Es decir que puede criticarse la tesis del citado autor a partir de su propia elaboración dogmática. Al sostener que la ficción se produce cuando la ley refiere los efectos jurídicos de B a la realización de A, reconoce la necesidad de que existan dos

¹⁵⁵ Como bien expone GARCÍA VIZCAÍNO (“Procedimiento de determinación...”, cit.), NAVARRINE y ASOREY señalan, como ejemplos de ficción tributaria, desde la asignación de personalidad fiscal a la sucesión indivisa hasta determinados supuestos de responsabilidad solidaria.

¹⁵⁶ Salvo, claro, que la definición dada por el legislador coincida con la realidad natural.

¹⁵⁷ WROBLEWSKI, J., *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*, Ed. Civitas, Madrid, 1988, págs. 27 y ss. El referido autor rechaza categóricamente que el lenguaje jurídico pueda contener ficciones en este sentido consideradas.

¹⁵⁸ PÉREZ DE AYALA, ob. cit., pág. 76.

¹⁵⁹ La afirmación le corresponde a FALCÓN Y TELLA (“Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario”, *Crónica Tributaria*, n° 61, 1992, pág. 33). De forma mucho más genérica, vid. ATALIBA, G., *Hipótesis de incidencia tributaria*, 5° ed., Coleção Estudos de Direito Tributario, Malheiros Editores, San Pablo, 2008, págs. 23 y 37, donde afirma que “*la confusión entre lo prejurídico y lo jurídico sólo puede conducir a perplejidades y terribles errores*”.

hechos distintos a los que el ordenamiento jurídico asocia determinados efectos. Sin embargo, tal estructura no se configura en las “normas definitorias” ni tampoco en los otros casos, en donde la única discrepancia existente se da entre el concepto legal y el dato pre-jurídico.¹⁶⁰

En definitiva, se entiende que la gran virtud de la tesis de PÉREZ DE AYALA radica en que no se limita a enunciar las características estructurales de la ficción, sino que introduce el elemento teleológico. Sin embargo, a medida que desarrolla los distintos aspectos de esta categoría normativa, se aleja del concepto jurídico del término hasta desembocar en la aceptación de un concepto que se corresponde con su acepción vulgar; acepción que, vale destacar, se caracteriza por la ausencia de relevancia del elemento teleológico. A partir de ello, atribuye erróneamente el carácter de ficción a las reglas que deducen una realidad jurídica al margen de la correlativa realidad natural, ignorando deliberadamente la falsedad. Es decir que la tesis resulta inconsistente con sus postulados de base y degenera en un constructivismo jurídico¹⁶¹ que, desde la ciencia dogmática del Derecho, no se comparte.

2.4.3.3. RASGOS COMUNES Y DIFERENCIAS ENTRE PRESUNCIONES ABSOLUTAS Y FICCIONES

HEDEMANN señalaba, ya en 1904, que “*el interés por desentrañar la relación entre presunciones y ficciones es tan antiguo como ellas mismas*”¹⁶². Sin embargo, la empresa no resulta fácil puesto que, como bien sostiene GENTILLI¹⁶³, las presunciones absolutas y las ficciones buscan un mismo objetivo, y provocan efectos similares pero por distintos caminos.

¹⁶⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 152.

¹⁶¹ Vid. MARTÍNEZ GARCÍA, J. I., *La imaginación jurídica*, Ed. Debate, Madrid, 1992, especialmente el capítulo IV titulado “Ficción jurídica: el poder de la imaginación en el Derecho”. Como sostiene MARÍN-BARNUEVO FABO, la veracidad de esta afirmación se ha puesto de manifiesto, indirectamente, en el prólogo realizado por PÉREZ DE AYALA a la obra de ROZAS Y VALDÉS, J. A., “Presunciones y ficciones”, donde afirma: “*toda construcción legal es fruto de un arte, en donde la capacidad de fabulación humana, de la facultad imaginativa, juega con el riesgo de que la realidad constituida por la norma, o realidad normativa, resulte, respecto de la ‘natural’ o no normativa un artificio con ciertos elementos adulterados de esta última realidad*”.

¹⁶² HEDEMANN, J.W., ob. cit., pág. 217.

¹⁶³ GENTILLI, G., *Le presunzioni nel diritto tributario*, Cedam Editore, Pádova, 1984, pág. 79.

En este sentido, se entiende que existen, al menos, dos elementos perturbadores en esta tarea. En primer lugar, la técnica de redacción seguida por el legislador, que utiliza el verbo “presumir” sin mayor rigor¹⁶⁴. En segundo lugar, la gran similitud estructural existente entre ambos institutos, puesto que comparten una misma naturaleza jurídica (propia de las normas de remisión) y una misma estructura, caracterizada por vincular, a la realización de un hecho, los efectos jurídicos de otro distinto.¹⁶⁵

Lo cierto es que, como se ha adelantado, la única diferencia que se vislumbra entre estos institutos jurídicos reside en las probabilidades existentes de que el presupuesto fáctico de la norma, a la que se realiza la remisión, acompañe en la realidad a los hechos que integran el presupuesto fáctico de la presunción absoluta o de la ficción. En el primero de los casos, es probable que unos hechos vayan acompañados de los otros (principio de normalidad)¹⁶⁶. Mientras que, en el caso de las ficciones, esa particular conformación del régimen jurídico se basa en criterios de oportunidad y justicia¹⁶⁷, y no se considera previsible que se haya producido, efectivamente, el hecho que aparece como presumido o simulado.¹⁶⁸

Cabe destacar que, en principio, resulta jurídicamente indiferente calificar una norma como ficción o presunción¹⁶⁹. Lo verdaderamente relevante es que constituyen normas de remisión, en cuanto la consecuencia jurídica de sus presupuestos fácticos no

¹⁶⁴ Como se expone más adelante, el estilo de redacción utilizado por el legislador tiene poca relevancia en orden a la calificación jurídica de la naturaleza de las normas. Por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es necesario indagar lo que dicen jurídicamente. En esa indagación, no cabe prescindir de las palabras de la ley, pero tampoco ceñirse rigurosamente a ellas cuando una interpretación razonable y sistemática así lo requiera (Fallos: 241:227; 244:129; 330:1855; 330:2093; entre otros).

¹⁶⁵ En contra se manifiesta GONZALEZ GARCÍA (“Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la ley tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 35, N° 170, 1985, pág. 1011), para quien “*aparece legítimo considerar que las ficciones sirven a exigencias valorativas del Derecho, en tanto las presunciones tienen un objeto más limitado: facilitar el establecimiento jurídico de un hecho cuando su prueba venga obstaculizada*”.

¹⁶⁶ *Vid.* LLAMAS LABELLA, *Le presunzioni legali nel Diritto Tributario*, Tesi di Laurea (inédita), Università degli Studi di Bologna, 1971, pág. 300. Citado por MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, *ob. cit.*, pág. 142.

¹⁶⁷ Conf. CARRERAS, *ob. cit.*, pág. 390.

¹⁶⁸ Conf. PÉREZ DE AYALA, *ob. cit.*, págs. 19 y ss.

¹⁶⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ (*Presunciones legales...*, *cit.*, pág. 23, nota 14) rebate esta afirmación en lo que concierne a las presunciones absolutas, al sostener que “*en el caso de las presunciones -incluso las absolutas- cabe su no aplicación en Derecho cuando esa regla de probabilidad que a través de ella se plantea es evidente que no se ha producido en la práctica de los hechos analizados y acaecidos. Sin embargo, en el caso de las ficciones jurídicas no existe tal regla de probabilidad, y pasa a equipararse en la norma jurídica lo que, según la realidad de los hechos acaecidos, es desigual, por lo que no es posible nunca sustraerse al mandato jurídico que encierra la norma de ficción*”.

aparece detalladamente regulada en la norma sino establecida por referencia a otra norma ya conocida.¹⁷⁰

Natural consecuencia de lo expuesto es que no cabe asignar finalidad probatoria a las presunciones absolutas y a las ficciones. Ambas tienen naturaleza sustantiva, ya que constituyen auténticas normas de remisión. No existe diferencia alguna en cuanto a su estructura y efectos, pues ambas atribuyen los efectos jurídicos de un hecho a otro distinto. Por tal motivo, la única diferencia se encuentra en la distinta probabilidad de acaecimiento del hecho al cual se remite dicha norma para establecer el régimen jurídico de su presupuesto de hecho.

Recapitulando, las ficciones no tienen carácter presuntivo ya que no proyectan sus consecuencias jurídicas sobre la base de la fijación de hechos. Su función es regular directamente las relaciones jurídicas de los sujetos pasivos, con independencia de un proceso concreto¹⁷¹. La misma conclusión es defendida por BAYART, quien, para demostrar que las ficciones no son más que un procedimiento de elaboración de normas, se cuestiona si es posible eliminar las ficciones del discurso jurídico. A tal efecto, lleva a cabo una suerte de juego de traducción, consistente en intentar sustituir las fórmulas de ficción jurídica, empleadas por el legislador, por frases alternativas que no utilizaran dicha técnica legislativa. Ello con el objeto de comprobar si ello ocasiona o no una alteración de las consecuencias inicialmente previstas¹⁷². Y la conclusión a la que llega, después de “traducir” todas las normas que habían merecido la calificación de ficción en otro trabajo ajeno, es que no plantea ningún problema la reformulación de todas las normas que considera que contienen una ficción. Todas ellas, por lo tanto, pueden ser expresadas mediante las fórmulas tradicionales de elaboración jurídica.

¹⁷⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 144. Como bien sostiene KRINGS, J. E. (“Fictions et Présomptions en Droit Fiscal”, en AA. VV., *Les présomptions et les fictions en Droit*, Société Anonyme d’Editions Juridiques et Scientifiques, Bruxelles, 1974, pág. 185), “los hechos no son desnaturalizados, la ley no presume tampoco que ellos sean conformes a la verdad. Se limita a llevar a cabo una extensión de la aplicación de la ley fiscal por vía de simple asimilación”.

¹⁷¹ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 145.

¹⁷² Conf. BAYART, A., “Peut-on éliminer les fictions du discours juridique?”, en AA. VV., *Les présomptions et les fictions en Droit*, Société Anonyme d’Editions Juridiques et Scientifiques, Bruxelles, 1974, pág. 27 y ss.

Si se toman nuevamente los ejemplos de ficciones de uso o goce de bienes del activo del ente social¹⁷³ y de ejecución de la garantía otorgada en favor del accionista, socio o propietario¹⁷⁴, reseñadas *supra* en el Capítulo 2.4.3.1, se advierte que puede arribarse al mismo resultado buscado por el legislador -es decir, equiparar tales supuestos a la distribución de dividendos o utilidades- mediante la utilización de las técnicas de elaboración normativa tradicionales. En efecto, podría asignarse al art. 49 de la LIG la siguiente redacción:

“Se consideran gravados:

a) Los dividendos en dinero o en especie, por sus beneficiarios, cualesquiera sean los fondos empresarios con que se efectúe el pago, incluyendo las reservas anteriores con independencia de la fecha de su constitución y las ganancias exentas de acuerdo con lo establecido por esta ley y provenientes de primas de emisión.

b) Las utilidades que los sujetos comprendidos en los aparatos 2, 3, 6, 7 y 8 del inciso a) del artículo 73, distribuyan a sus socios o integrantes.

c) El OCHO POR CIENTO (8%) anual del valor corriente en plaza de los bienes inmuebles y el VEINTE POR CIENTO (20%) anual del valor corriente en plaza respecto del resto de los bienes, cuando los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 tengan el uso o goce, por cualquier título, de bienes del activo de la entidad, fondo o fideicomiso. Si se realizaran pagos en el mismo periodo fiscal por el uso o goce de dichos bienes, los importes pagados podrán ser descontados a los efectos del cálculo del dividendo o utilidad.

d) El equivalente al valor corriente en plaza de los bienes ejecutados, hasta el límite del importe garantizado, cuando cualquier bien de la entidad, fondo o fideicomiso se encuentre afectado a la garantía de obligaciones, directas o indirectas, de los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 y se ejecute dicha garantía.”

¹⁷³ Art. 50, inc. b), de la LIG.

¹⁷⁴ Art. 50, inc. c), de la LIG.

Es decir que pueden perfectamente “traducirse” las ficciones, contempladas en el art. 50, incs. b) y c), de la LIG, sin alterarse en absoluto su sentido.

Desde esta perspectiva de análisis, se entiende que el estudio de las presunciones absolutas y las ficciones debe realizarse de manera unificada, atendiendo a su común naturaleza de normas de remisión. Siempre, claro, teniendo en cuenta que deberá analizarse su particular redacción, que atribuye efectos jurídicos de una hipótesis fáctica a otra distinta claramente diferenciada de la anterior, para constatar la oportunidad y razonabilidad de la remisión. Especialmente en aquellos casos en los que el recurso a esta técnica normativa encuentra su justificación en las dudas del legislador sobre la conveniencia de asimilar dos presupuestos de hechos diferentes, y muy particularmente en lo que respecta a la posible vulneración que dicha equiparación pueda suponer de otros valores jurídicos superiores.¹⁷⁵

2.5. DISPOSICIONES SUPLETORIAS

Las “disposiciones supletorias”¹⁷⁶, que guardan similitud estructural con las reglas de presunción, constituyen normas dictadas con la finalidad de suplir el eventual desconocimiento de alguno de los elementos de la relación jurídica; elementos, vale destacar, que sean necesarios para la correcta determinación del régimen jurídico aplicable.¹⁷⁷

Siguiendo en este punto el esquema lógico de aplicación de normas descripto por LARENZ, resulta claro que este tipo de normas tiene una singular naturaleza. En efecto, nuestro ordenamiento jurídico reconoce consecuencias jurídicas distintas para supuestos de hecho parcialmente coincidentes. Ello determina que exista, por ejemplo, una premisa mayor (S1) caracterizada por las notas N1, N2 y N3, y otra premisa distinta (S2)

¹⁷⁵ Conf. PÉREZ DE AYALA, ob. cit.

¹⁷⁶ Tomamos el nombre asignado a este tipo de normas por LESSONA, ob. cit.

¹⁷⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 153. El autor sostiene, en este sentido, que, bajo esta común denominación, quedan integradas todas las disposiciones que establecen, con carácter subsidiario, la regulación de alguno de los aspectos de una relación jurídica cuya determinación está, en principio, encomendada a las partes. También cita la siguiente definición propuesta por SERRA DOMÍNGUEZ (*Normas de presunción...*, cit., pág. 96): “Por disposiciones supletorias se entienden, según Lessona, aquellas normas jurídicas que toleran que la relativa situación jurídica sea regulada por modo distinto al del ámbito privado y sólo se aplican cuando falta tal regulación. Tienden a regular la relación jurídica entre las partes, en aquellos casos en que éstos no hayan establecido nada para regularlas”.

caracterizada por las notas N1, N2 y N5, y que cada una de ellas tenga un régimen jurídico diferenciado (X1 y X2, respectivamente). Este tipo de esquemas no plantea, en principio, ningún problema. Si la premisa menor (H) presentara como notas distintivas N1, N2 y N3, se le asociaría la consecuencia jurídica X1; en cambio, si se presentaran como notas distintivas N1, N2 y N5, se le asociaría la consecuencia jurídica X2.

Sin embargo, resulta factible que el resultado de la actividad probatoria solo permita alcanzar la certeza de realización de los hechos que integran las notas N1 y N2. Ante esta situación, el desconocimiento de la tercera nota distintiva impediría conocer la consecuencia jurídica a aplicar (X1 o X2). Por ello, el legislador debe contemplar este tipo de circunstancias y establecer un régimen jurídico que sea de aplicación en situaciones como la expresada. Y una de estas soluciones consiste en reconocer autonomía a otro presupuesto de hecho (S3), caracterizado por las notas N1 y N2, y establecer que seguirá el régimen jurídico de X3. Esta nueva proposición adquiere así plena identidad, perdiendo de este modo toda relevancia el que, al mismo tiempo, pueda considerarse que su presupuesto fáctico forma parte de una proposición más amplia ya existente.¹⁷⁸

Uno de los ejemplos más conocidos de este tipo de disposiciones lo constituye el art. 95 del CCyC, en cuanto dispone: *“Conmoriencia. Se presume que mueren al mismo tiempo las personas que perecen en un desastre común o en cualquier otra circunstancia, si no puede determinarse lo contrario”*.

A pesar de que utiliza el término “presume”, la norma no tiene por finalidad posibilitar la prueba mediata de un hecho cuya existencia resulta difícil de acreditar. En rigor de verdad, tiene por objeto determinar el régimen jurídico -orden sucesorio- a seguir en supuestos en donde la actividad probatoria -respecto al momento de la muerte de distintas personas llamadas a sucederse- se revela insuficiente.

Se advierte, en este sentido, que el art. 95 del CCyC es una norma que establece, subsidiaria o supletoriamente, una solución jurídica al desconocimiento concreto de alguno de los elementos integrantes de los presupuestos de hecho complejos de las normas

¹⁷⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 154.

que regulan la sucesión, y que opera una vez agotada la fase probatoria. La inexistencia de una presunción es, desde esta perspectiva, evidente.

No obsta a lo expuesto el hecho de que los afectados puedan enervar los efectos de la llamada “presunción de conmorienca”¹⁷⁹. En efecto, las reglas de presunción se caracterizan por ampliar las posibilidades de prueba del perjudicado por su aplicación, que puede desvirtuar los hechos que integran la afirmación consecuencia no solo mediante la *contraprueba* -orientada a demostrar que no ha tenido lugar la afirmación base- sino también mediante la *prueba de lo contrario* -dirigida a la acreditación de hechos incompatibles con el hecho que aparece como presumido-¹⁸⁰. En las disposiciones supletorias, esa última posibilidad no existe, porque el requisito de aplicación de la norma es la falta de prueba. Por lo tanto, la disposición sería inaplicable de existir algún medio de prueba sobre el momento de la muerte de los sujetos considerados. En definitiva, la norma, lejos de perseguir facilitar el conocimiento de los hechos, tiene por finalidad resolver, por su carácter subsidiario, el problema derivado de la inexistencia de prueba sobre el momento de la muerte de los llamados a sucederse.¹⁸¹

También resulta posible encontrar normas que merecen la calificación de disposiciones supletorias en el ámbito del derecho tributario. Entre ellas, por ejemplo, la llamada “presunción de intereses” contemplada en el art. 52, 1º párr., de la LIG, en cuanto dispone: “*Cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, a los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario, que toda deuda, sea ésta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etcétera, devenga un tipo de interés no menor al fijado por el BANCO DE LA NACION ARGENTINA para descuentos comerciales, excepto el que corresponda a deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente, en cuyo caso serán de aplicación los que resulten corrientes en plaza para ese tipo de operaciones, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación*”.

No puede considerarse a la norma bajo análisis como una regla de presunción, ya que no pretende posibilitar el conocimiento de la verdad. En rigor, se trata de un mandato

¹⁷⁹ Conf. VANELLA, Vilma R., “La acción de colación: legitimación de la heredera con posterioridad a la donación”, *Jurisprudencia Argentina*, Cita Online: 0003/015168.

¹⁸⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit. pág. 155.

¹⁸¹ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 155.

por el cual, constatado el desconocimiento de un elemento de la realidad cuya fijación es necesaria para determinar un particular régimen jurídico, se determina una consecuencia jurídica vinculada a dicho desconocimiento¹⁸². Es decir que la norma no presume nada, sino que estipula una solución para el supuesto en donde falte uno de los elementos esenciales para la liquidación del tributo; solución que consiste, vale destacar, en establecer una tasa de interés determinada. No se trata, entonces, de una regla de presunción, sino de un precepto que vincula directamente una consecuencia jurídica (establecimiento de una tasa de interés determinada) a un presupuesto de hecho (concertación de una operación sin determinación expresa de la tasa de interés).

En los ejemplos citados, se advierte que la norma no actúa sobre la prueba ni influye en su ejercicio, sino que simplemente dispone, ante la falta de ella, el régimen jurídico aplicable.

La distinción entre la presunción jurídica y las disposiciones supletorias, vale reconocer, resulta dificultosa. En primer lugar, por la desafortunada redacción utilizada por el legislador, quien normalmente utiliza la fórmula “se presumirá esta o aquella circunstancia” para regular la solución subsidiaria que establece este tipo de normas¹⁸³. En segundo lugar, debido a la frecuente utilización de la técnica de las normas de remisión¹⁸⁴ para configurar el régimen jurídico que debe seguir, en la disposición supletoria, el presupuesto fáctico de nueva creación.

En relación a esto último, cabe poner de resalto que cuando el legislador dota de autonomía a un presupuesto fáctico, que deberá aplicarse de manera subsidiaria -solo cuando la actividad probatoria no hubiese permitido conocer todas las notas de la premisa menor, a efectos de su subsunción en otra premisa mayor más compleja-, puede hacerlo en forma detallada o a través de la técnica de la remisión. Es decir, equiparando jurídicamente ese presupuesto fáctico de nueva creación a otro ya conocido, para que se

¹⁸² Si bien en un contexto normativo distinto y respecto del art. 12 de la Ley 44/1978 de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), esta afirmación fue realizada por FERREIRO LAPATZA, J.J., en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, Madrid, 1983, pág. 112.

¹⁸³ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 158.

¹⁸⁴ Como se expuso *supra*, las normas de remisión integran una categoría denominada “normas jurídicas incompletas”, caracterizada porque la fuerza constitutiva de sus consecuencias jurídicas la reciben solo en conexión con otras normas jurídicas. Se distinguen porque remiten, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la consecuencia jurídica, a otra norma jurídica.

rija por la misma regulación¹⁸⁵. Lo hace de manera detallada, por ejemplo, en el supuesto del art. 48, 1º párr., de la LIG analizado, y lo hace a través de la técnica de la remisión, por ejemplo, en las normas que importan en bloque todo un régimen jurídico ya descrito mediante equiparación y remisión a otro supuesto de hecho: el de la muerte simultánea o conmorienencia.

Como bien señala MARÍN-BARNUEVO FABO, estos últimos casos, en los que el legislador utiliza normas de remisión para establecer el régimen jurídico de aplicación subsidiaria, son los más frecuentes. Y la confusión es perfectamente factible puesto que, aunque el legislador dota de autonomía al supuesto (S3) -caracterizado por las notas N1 y N2-, al servirse de la técnica de remisión normalmente opta por atribuir a (S3) el mismo régimen jurídico ya descrito para alguna de las premisas mayores más detalladas (S1 o S2). Y que, para simplificar esa solución, establezca que la insuficiencia probatoria determinará que se tenga por probada la nota identificativa de la premisa de aquella norma a cuya regulación se remite (N3 o N5, respectivamente, en el ejemplo utilizado). Ello conduce a que muchos autores entiendan que la norma tiene naturaleza presuntiva por establecer la presunción del hecho N3 o N5, en lugar de considerar que esa finalidad probatoria no existe. Esto último en razón de que dicha disposición supletoria solo opera ante la falta de prueba y mediante la técnica de remisión.

Quizás uno de los ejemplos más claros de la dificultad existente para delimitar correctamente las disposiciones supletorias y las reglas de presunción, y de estas con las normas de remisión, lo constituye el instituto del incremento patrimonial no justificado aplicable al ingreso de fondos provenientes de países de baja o nula tributación. En este sentido, el segundo artículo agregado a continuación del artículo 18 de la ley 11.683 dispone:

“Cuando se tratare de ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación -a que alude el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones)- cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local.

¹⁸⁵ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 158.

Los incrementos patrimoniales no justificados a que se refiere el párrafo anterior con más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y en su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos.

No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados”.

La norma en cuestión es una típica disposición supletoria en la cual el régimen jurídico de su presupuesto fáctico es establecido mediante remisión. El legislador, ante la realidad de un hecho que evidencia la obtención de un ingreso por parte del contribuyente, tiene que establecer el régimen jurídico aplicable a dicha renta; tarea que tiene un obstáculo de consideración, ya que se desconocen algunos elementos necesarios para su identificación con algunas de las fuentes de renta para realizar, de este modo, su medición. En ese contexto, y atendiendo a que sin la directa colaboración del contribuyente no se podría llegar a conocer los datos que hacen posible esa calificación jurídica, el legislador opta por dotar de autonomía propia a ese presupuesto de hecho y definir su régimen jurídico por remisión. De esta manera, dispone que le será de aplicación el mismo tratamiento previsto para otro presupuesto de hecho ya regulado: el de los incrementos patrimoniales no justificados del art. 18 de la ley 11.683.

La técnica legislativa puede ser apreciada con mayor claridad si se sigue el esquema lógico de aplicación de normas descrito por LARENZ. En la configuración del impuesto a las ganancias, existen diversas categorías de rentas, y cada una de ellas constituye una premisa mayor -que llamamos S1, S2, S3 y S4- a la que se vincula una consecuencia jurídica X1, X2, X3 y X4. A su vez, cada una de las premisas se caracteriza por diversas notas identificativas que determinan su consideración independiente (v.gr. para S1 podría ser N1+N2+N3 y para S2, S3 y S4 otras combinaciones de notas identificativas en las que aparecerían algunos elementos comunes a S1 y algunos otros diferenciadores). A partir de esta primera configuración del impuesto, el legislador advierte que determinados

hechos, indicativos de capacidad económica, pueden resultar especialmente difíciles de calificar si los sujetos pasivos no aportan información y justificación sobre la procedencia de los elementos patrimoniales descubiertos. Y como no puede condicionar la exigencia del tributo a la mayor o menor colaboración de los sujetos pasivos, establece otra premisa mayor, diferente a las anteriores, y la vincula, como consecuencia jurídica, al régimen previsto para los incrementos patrimoniales no justificados. Se advierte, en este punto, que ello no quiere decir que esté presumiendo elementos fácticos (notas identificativas) de esa otra premisa mayor a la que se remite, sino pura y simplemente que está aplicando el mismo régimen jurídico a dos supuestos distintos, y para no reiterar su descripción utiliza la técnica de remisión.

En lo que respecta a la posibilidad de que el contribuyente aporte los medios de prueba para anular su efectividad, frecuentemente utilizada para justificar la naturaleza presuntiva de la norma¹⁸⁶, cabe señalar que en este caso opera como en el resto de las normas jurídicas, y no como característica propia de las reglas de presunción. Como se ha expuesto, lo que caracteriza a las reglas de presunción es que producen una duplicación del objeto de la prueba que afecta a las dos partes de la relación jurídica; característica que no se advierte en el caso del ingreso de fondos provenientes de países de baja o nula tributación, en razón de que, si el contribuyente acredita que los fondos se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países, o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados, no anula o enerva la afirmación consecuencia de una regla de presunción. Sino simplemente demuestra que no concurren las circunstancias integrantes del presupuesto de hecho normativo.

Como la norma es de aplicación subsidiaria, la prueba, mediante la cual se justifica la procedencia de los elementos patrimoniales descubiertos, destruye la premisa fáctica de la norma en cuestión -la existencia de un ingreso de fondos no justificado- pero no constituye la contraprueba orientada a descartar el hecho presumido, porque este no existe como tal.¹⁸⁷

En definitiva, se entiende que las disposiciones supletorias no constituyen reglas de presunción en razón de que no están dirigidas a posibilitar la fijación de hechos, por el

¹⁸⁶ Conf. NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén, ob. cit.

¹⁸⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 162/163.

juzgador, en la etapa probatoria. Constituyen, en realidad, normas jurídicas de carácter material, por las cuales se establecen los efectos jurídicos de unos hechos respecto de los que se ignora algún dato necesario para su subsunción en otra premisa mayor ya regulada. Como bien señala SERRA DOMÍNGUEZ, lo que en la presunción es un *prius*, en la disposición supletoria es un *posterius*.¹⁸⁸

2.6. NORMAS DEFINITORIAS

Las normas definitorias se caracterizan porque su finalidad no es ordenar una conducta -proposición imperativa-, sino delimitar un concepto, especificar o completar el contenido de un término utilizado por el legislador¹⁸⁹. MARÍN-BARNUEVO FABO las define como normas mediante las cuales el legislador dota de un significado jurídico, preciso y específico, a alguno de los términos que utiliza en la configuración del ordenamiento jurídico.¹⁹⁰

Si bien en el terreno puramente conceptual parece difícil confundir las normas definitorias con las reglas de presunción, lo cierto es que, en ocasiones, las normas definitorias han sido calificadas como ficciones. La tesis de PÉREZ DE AYALA es quizás el ejemplo más notable de este tipo de confusiones, ya que, al no considerar el elemento teleológico en la definición de la ficción jurídica, trata de forma unitaria ambas figuras. Llega a considerar, de esta manera, que la ficción también se produce en aquellos supuestos en los que existe “*discrepancia entre concepto legal y dato prejurídico*”.¹⁹¹

En el ámbito tributario, es posible encontrar múltiples ejemplos de normas definitorias en las que el legislador confiere a los términos empleados un significado distinto del que previamente les correspondía en el lenguaje usual e, incluso, del que tenían reconocido en el mundo del derecho¹⁹². Por ejemplo, el art. 2º, inc. b), de la ley del impuesto al valor agregado, cuando define como venta la desafectación de cosas muebles

¹⁸⁸ Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, *Normas de presunción...*, cit., pág. 97. Lo expuesto determina que su aplicación no tenga lugar en el llamado juicio de hecho, sino en el de derecho.

¹⁸⁹ LARENZ (ob. cit., pág. 250), se refiere a este tipo de normas utilizando la denominación “normas jurídicas aclaratorias”, distinguiendo a su vez entre “normas jurídicas delimitadoras” y “normas jurídicas complementadoras”.

¹⁹⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 166.

¹⁹¹ PÉREZ DE AYALA, ob. cit., pág. 66.

¹⁹² Sobre la autonomía científica del derecho tributario, vid. GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *La autonomía del Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1996.

de la actividad gravada; el art. 51 de la LIG, al definir la regalía como toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etcétera, cualquiera que sea la denominación asignada; el art. 2º de la ley 24.674, en cuanto define al “expendio” de bienes gravados como la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo -de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera- y su posterior transferencia por el importador a cualquier título.

En todos estos supuestos, es posible advertir que el legislador confiere un significado determinado a los términos que utiliza en la creación del ordenamiento jurídico. Y resulta jurídicamente irrelevante que, en esas definiciones técnicas, se produzca un alejamiento del significado atribuido a los términos en su sentido usual, aunque conduzca a resultados absurdos; irrelevancia derivada de que no se cambia la naturaleza de las cosas, sino que se limita a establecer que “a efectos de lo dispuesto en la ley, cada vez que sea utilizado el término A, deberá entenderse que se hace referencia a lo expresamente descrito en su definición”¹⁹³. Ello no obsta, claro, a que resulta preferible que el significado jurídico de los términos fuese lo más parecido al que le corresponde en el lenguaje usual, dado que facilita la comprensión de los destinatarios.

2.7. LA PRESUNCIÓN COMO FUNDAMENTO DE LA NORMA

2.7.1. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL

En la tarea de delimitación conceptual encarada en este capítulo, se considera de interés analizar también las normas que, al decir de SÁINZ DE BUJANDA, tienen un juicio presuntivo que actúa como fundamento de la norma.¹⁹⁴

En este sentido, cabe destacar que, cuando se establece una regla general de conducta, una de las principales dificultades radica en conciliar la necesaria simplicidad

¹⁹³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 168.

¹⁹⁴ Conf. SÁINZ DE BUJANDA, F., “Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario”, en *Hacienda y Derecho VI*, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, pág. 214.

de la norma con la diversidad de situaciones que debe regular. Lo que sucede generalmente es que se toma en consideración un número reducido de presupuestos de hecho -en el que deberían agruparse la mayoría de las situaciones previsibles-, y un número reducido de consecuencias jurídicas. El esfuerzo simplificador, vale destacar, se asienta en la creencia de que la opción elegida es conveniente para la mayoría de las situaciones que deben ser reguladas.¹⁹⁵

Se produce, en consecuencia, un juicio de oportunidad entre las diversas alternativas posibles, y se adopta finalmente la solución que se considera óptima para los fines perseguidos. Tiene lugar, por lo tanto, un juicio presuntivo -en el sentido de presunción vulgar: sospechar, conjeturar, creer- del que resulta la norma finalmente establecida. Como bien señala TESAURO, en este tipo de normas, si bien está latente la presencia de un juicio presuntivo, este se ha limitado a actuar como *ratio* de una norma, como motivo lógico que ha inducido al legislador a imponer una cierta disciplina de derecho sustancial.¹⁹⁶

El famoso ejemplo de DECOTTIGNIES, respecto a la norma que establece la mayoría de edad de los ciudadanos, resulta ilustrativo¹⁹⁷. Como es sabido, mediante la determinación de la mayoría de edad legal se pretende fijar el momento a partir del cual el hombre y la mujer tienen desarrollo intelectual suficiente para participar en la vida jurídica, sin tener necesidad de tutela o protección. Sin embargo, aunque la norma debe ser igual para todos, ese momento puede variar en cada individuo debido a que la curva de desarrollo de la inteligencia no es la misma. Por ello, el legislador se ve forzado a reducir a la unidad la multiplicidad de supuestos y, entonces, fija por ley la mayoría de edad a los 18 años, porque existe la creencia generalizada de que el desarrollo intelectual a esa edad es suficiente, en la mayoría de los supuestos, para una participación plena en la vida jurídica. Pero no se trata de que la plenitud de juicio *se presume* a los 18 años, sino de que el legislador considera que esa edad determina, en la mayoría de los supuestos, una suficiencia de capacidad y, por lo tanto, vincula al cumplimiento de dicha edad una

¹⁹⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., pág. 169.

¹⁹⁶ TESAURO, F., ob. cit., pág. 192.

¹⁹⁷ DECOTTIGNIES, R., ob. cit., pág. 14.

determinada consecuencia jurídica. La única presunción existente, vale destacar, es la *presunción vulgar* de la *ratio legis* que determinó la decisión adoptada por el legislador.

En todos estos casos, el juicio presuntivo es utilizado por el legislador -en su sentido de creencia o sospecha- para adaptar la disposición legal al curso normal de los acontecimientos. La diferencia con las reglas de presunción es clara, pues mientras estas tienen naturaleza procesal, al estar orientadas a facilitar la prueba de determinados hechos, la figura bajo análisis carece de dicha naturaleza y finalidad. Su juicio presuntivo oficia de motivo para la creación de la norma.

Si bien la distinción parece obvia¹⁹⁸, la confusión es más común de lo que se piensa. Especialmente en el ámbito del derecho tributario, en el que existe una inveterada necesidad de encontrar un fundamento lógico a la imposición¹⁹⁹; fundamento que, casi siempre, se localiza en la hipótesis de presencia de una capacidad económica gravable.²⁰⁰

La sentencia de la Corte Suprema, recaída en la causa “Hermitage S.A.”, es ilustrativa al respecto. En la citada causa, el tribunal cimero declaró la inconstitucionalidad del IGMP sobre la base de considerarlo asentado en una presunción de ganancia que, al no admitir prueba en contrario y no permitir el computo de pasivos, resultaba contraria al principio de razonabilidad de las leyes (art. 28 de la Constitución

¹⁹⁸ Como bien señala DECOTTIGNIES (ob. cit., pág. 52), “*la distinción entre reglas de fondo que reposan sobre una presunción y presunciones legales absolutas es clarísima. En las primeras, la presunción actúa como motivo de una regla de fondo que la solapa completamente. En la presunción legal absoluta, la presunción es el objeto mismo de la disposición legal*”.

¹⁹⁹ Ilustrativa al respecto es la opinión de MICHELI, G. A. (“Las presunciones y el fraude de ley en el derecho tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 122, 1976, pág. 249), en cuanto sostiene: “*el legislador italiano utiliza ambos esquemas lógicos arriba indicados, aun cuando actualmente rehúye denominar expresamente como presunción legal las consecuencias que extrae en base a una regla de la experiencia ahora cristalizada en la norma legal. Así, por el artículo 34 d.p.r. de 29 de septiembre de 1973, número 602, sobre la recaudación de los impuestos directos, la esposa y los hijos menores son solidariamente responsables, hasta el límite del valor de los bienes a ellos cedidos por cualquier título por el sujeto pasivo, del pago de los impuestos debidos por ésta por el año en que ha tenido lugar la cesión y por los años precedentes. El legislador, en resumen, ‘presume’ que detrás de la transferencia hay un acto que puede ser en fraude de la ley tributaria, sin posibilidad de demostración en contrario*”.

²⁰⁰ Conf. SAPAG, Mariano A., “Aspectos conceptuales y teóricos...”, cit., págs. 8/9. En este sentido, el autor sostiene: “*...la propia configuración del tributo nace de una presunción: el hecho o acto que conforma luego el hecho imponible en la ley, o mejor dicho, la obligación tributaria, es en sí mismo una presunción de capacidad contributiva. En otras palabras, el legislador selecciona un hecho de la vida social al que le asignará una consecuencia jurídica, que es la de tributar, pues presume que ese hecho es revelador de una capacidad económica del contribuyente. Así, el hecho imponible (hecho conocido) permite alcanzar el hecho desconocido (la capacidad contributiva) y asignarle una consecuencia jurídica: el gravamen*”.

nacional). Lo curioso de la cuestión es que se llegó a la conclusión de que el IGMP era un impuesto de tipo presuntivo sobre la base de lo expuesto en el debate legislativo, es decir en la intención del legislador.

Sin embargo, como se verá en profundidad en el Capítulo 5.2, se entiende que la técnica presuntiva se encuentra ausente del IGMP, salvo en lo que constituye el juicio presuntivo del legislador. Como bien sostuvo el voto en disidencia de las jueces Argibay y Highton de Nolasco, el tributo en cuestión es un impuesto que recae sobre los activos productivos y que, por lo tanto, grava una manifestación de capacidad contributiva perfectamente admisible. Ello en razón de que no parece correcto sostener que el único índice de capacidad contributiva sea la efectiva obtención de réditos o ganancias, ya que la propiedad de determinados bienes constituye una exteriorización de riqueza susceptible de ser gravada, en tanto la imposición no transgreda los límites constitucionalmente admisibles.

Lo cierto es que el razonamiento intelectual seguido por el legislador, en la fase de creación normativa, fue utilizado por el tribunal cimero como parámetro de su calificación. El criterio adoptado luce técnicamente reprochable, en razón de que el elemento presuntivo agotó sus efectos en la fase de creación legislativa, por lo que su apreciación posterior carece de efectos jurídicos. Como bien señala SÁINZ DE BUJANDA, al distinguir entre diversas vías por las que las presunciones pueden penetrar en el dispositivo técnico-jurídico dispuesto para la determinación de la base imponible, es posible que *“la presunción se limite a actuar en la mente del legislador: éste presume que un hecho o dato de la realidad va asociado, por ejemplo, a la obtención de un beneficio empresarial o al disfrute de un nivel de renta por una persona física, y lo convierte en índice, valorándolo, a su vez, en armonía con la presunción que le ha permitido adoptarlo. Ahora bien, establecido el índice y valorado por la norma, ya opera con autonomía, puesto que es él -y no la presunción que le dio autonomía- el que impera a la hora de medir la base. La presunción agota, pues, su eficacia en el proceso intelectual que lleva al legislador a la adopción del índice”*.²⁰¹

²⁰¹ SÁINZ DE BUJANDA, F., ob. cit., pág. 214.

No se ignora, en este punto, que el nombre mismo del tributo analizado alude a la existencia de una renta presunta. Sin embargo, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es necesario indagar lo que dicen jurídicamente. En esa indagación, no cabe prescindir de las palabras de la ley, pero tampoco ceñirse rigurosamente a ellas cuando una interpretación razonable y sistemática así lo requiera²⁰². Desde esa perspectiva, resulta claro que el nombre del tributo no se condice con su configuración jurídica, ya que, como se ha explicado, en el articulado de la ley 25.063 no se incluía ninguna *presunción jurídica*. Si bien este tipo de desprolijidad atenta contra la seguridad jurídica, no puede hacerse prevalecer el nombre del tributo por sobre su concreta configuración jurídica.

Siguiendo a MARÍN-BARNUEVO FABO²⁰³, pueden esbozarse dos conclusiones importantes respecto a las normas que tienen fundamento en una presunción. En primer lugar, que el juicio presuntivo agota todos sus efectos en la fase de creación de la norma. Por lo tanto, los destinatarios de la norma se encuentran ante una regla de derecho, en la que poco importa que el motivo que le sirve de fundamento sea más o menos probable, siempre que ello no contradiga valores jurídicamente protegidos en normas de rango superior. Y, en segundo lugar, que los sujetos afectados por el contenido de este tipo de normas no pueden orientar su actividad probatoria al juicio de probabilidad seguido por el legislador para el establecimiento de las normas, sino únicamente al presupuesto fáctico de esta. Ello en razón de que, en el momento de aplicación de la norma, aquél es jurídicamente intrascendente. Salvo, claro, que se contraríen valores jurídicos superiores.

2.7.2. REGLAS DE VALORACIÓN

Como su nombre lo indica, este tipo de normas se caracteriza por disponer el valor por el cual determinadas rentas o bienes deben ser computados en la base imponible del tributo, con el objeto de cuantificar el monto de la obligación tributaria²⁰⁴. No se ocupan de la acreditación de hechos, sino que actúan en un momento posterior. Más

²⁰² Fallos: 241:227; 244:129; 330:1855; 330:2093; entre otros.

²⁰³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 172/173.

²⁰⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 173.

específicamente, luego de concluida la fase probatoria, y lo hacen mediante la asignación de un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible.²⁰⁵

En este sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ aclara que no se trata de reglas de presunción, pertenecientes al campo de la prueba y del derecho tributario formal, sino de reglas que se incorporan a la regulación material del tributo. La valoración, agrega, es una regla que se lleva a la norma jurídica, con el objeto de fijar la magnitud de un elemento tributario que no es posible cuantificarlo de forma diferente. Se convierte, de esta manera, en regla de obligado acatamiento.²⁰⁶

A partir de lo expuesto, puede sostenerse que se trata de instrumentos técnicos para determinar la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, por lo que no cabe atribuirles la misma naturaleza que las reglas de presunción²⁰⁷. Ello no obsta, como bien apunta MARÍN-BARNUEVO FABO, a que exista un elemento presuntivo que actúa en la mente del legislador -en el sentido de sospecha o creencia²⁰⁸-; elemento que justamente ha ocasionado, pese a la clara naturaleza material de este tipo de reglas, que se confundan con las reglas de presunción.²⁰⁹

Siguiendo, a efectos puramente expositivos, la clasificación propuesta por MARÍN-BARNUEVO FABO, puede dividirse este tipo de normas en tres bloques. Las que contienen una regla de valoración fija de bienes o derechos, las que otorgan un valor

²⁰⁵ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (“La prueba en Derecho Fiscal”, en AA. VV., *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1958*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1959, pág. 177) señala la conveniencia de “distinguir ‘presunción’ de ‘base imponible presuntivamente medida’. La presunción cumple fines probatorios, pertenece al campo del Derecho formal. La base imponible presunta, en cambio, es el resultado de determinarla en función de índice, módulos o signos que el legislador entendió guardaban cierta ecuación con la respectiva capacidad contributiva”.

²⁰⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Presunciones legales...*, cit., pág. 87.

²⁰⁷ Con. PUGLIESE, M. (ob. cit., pág. 210), quien afirma que solo se les puede atribuir “calidad de presunciones en sentido metafórico y, de cualquier modo, no jurídico”. Vid., en este mismo sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales...*, cit., pág. 18.

²⁰⁸ Conf. SAÍNZ DE BUJANDA, F., ob. cit., pág. 214.

²⁰⁹ Este equívoco terminológico, consistente en calificar como *reglas de presunción* a normas que establecen los valores que jurídicamente debe atribuirse a determinados bienes, derechos y rentas, fue destacado hace un tiempo por la doctrina italiana, al sostener: “la expresión ‘rentas presuntas’ puede ser entendida en dos significados: o en contraposición a renta efectiva, y en tal caso aquélla asume la significación de renta ordinaria o media, o en contraposición a renta determinada analíticamente en base a pruebas directas, y en tal caso aquélla asume el significado de renta determinada en vía presuntiva, tanto en su existencia como en su importe” (NAPOLITANO, L., “In tema de accertamento extra bilancio del reddito delle società e degli enti tassabili in base a bilancio”, *RDFS*, II, pág. 108).

mínimo a los bienes o derechos -a los efectos de determinar la base imponible-, y las que cuantifican en su integridad la base imponible.

El primer bloque comprende las normas que contienen reglas de valoración de bienes, derechos o utilidades cuya aplicación es inexorable, y no se hace depender de ninguna otra circunstancia. Un ejemplo claro y conocido lo constituyen las reglas de precios de transferencia contenidas en la LIG, que regulan la valoración de operaciones realizadas entre personas que se consideran vinculadas. En este tipo de supuestos, la ley determina que la valoración de ingresos y gastos sea realizada de acuerdo a la regla del operador independiente. Es decir, de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

La existencia de este tipo de reglas se justifica en el hecho de que existe consenso en que cada país se encuentra habilitado para gravar las rentas producidas dentro de su jurisdicción, y que la distribución de estas, entre distintas jurisdicciones, no presenta dificultades relevantes cuando quienes negocian son partes independientes²¹⁰. La globalización, sin embargo, ha introducido el fenómeno de las empresas multinacionales²¹¹, que tienen la finalidad de minimizar determinados costos de transacción mediante su internalización.

El problema de los precios de transferencia puede sintetizarse del siguiente modo: ciertas empresas multinacionales tienen el incentivo de manipular sus precios de transferencia con el exclusivo fin de localizar la mayor parte de sus ganancias en jurisdicciones con una carga tributaria relativamente menor. A su vez, esta manipulación reduce injustificadamente la base imponible de aquellos países con una carga impositiva comparativamente mayor.

Resulta importante entender que las normas de precios de transferencia no constituyen reglas de presunción sino de valoración de rendimientos. Es decir, reglas mediante las cuales se pretende imponer un valor objetivo a un hecho determinado, no conocer la realidad de los hechos.

²¹⁰ Conf. GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando, *Aspectos internacionales de la tributación argentina. Estudio teórico-práctico*, 2º ed., La Ley, Buenos Aires, 2009, pág. 427.

²¹¹ PICCIOTO, Sol, *International Business Taxation, Law & Context*, Weidenfeld and Nicolson, Londres, 1992.

Aun admitiendo la veracidad del precio pactado o la inexistencia de precio, igualmente debe considerarse, tratándose de una operación entre sociedades vinculadas, que su valor se fija de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercados entre sociedades independientes. Como bien sostiene FERREIRO LAPATZA, *“la ley no impone la certeza jurídica de un hecho desconocido. La ley simplemente realiza una calificación y delimita, en función de ella, el objeto del tributo, es decir, la renta obtenida por el sujeto pasivo”*.²¹²

El segundo bloque agrupa todas las normas que contienen reglas por las que se establece imperativamente un valor mínimo por el que deben ser computados determinados bienes y derechos. Este tipo de normas tiene por finalidad atribuir un valor mínimo prefijado a determinados bienes, sin que, a tal efecto, sea relevante, para justificar su falta de aplicación, que su valor real sea inferior y ello pueda ser acreditado a través de cualquier medio de prueba. La diferencia con las anteriores reglas es clara, en razón de que, mientras que aquellas son de aplicación inexorable, estas son de aplicación condicionada. Su virtualidad depende de una circunstancia exógena: que el valor, resultante de la aplicación de los medios normales de prueba a dichos bienes y derechos, fuera inferior al previsto en la norma.²¹³

La llamada “presunción de intereses”, contemplada en el art. 142 de la LIG, puede citarse como ejemplo de este tipo de reglas. La norma en cuestión dispone: *“A los fines previstos en el artículo 52, cuando deba entenderse que los créditos originados por las deudas a las que el mismo se refiere configuran la colocación o utilización económica de capitales en un país extranjero, el tipo de interés a considerar no podrá ser inferior al mayor fijado por las instituciones bancarias de dicho país para operaciones del mismo tipo, al cual, en su caso, deberán sumarse las actualizaciones o reajustes pactados”*.

En el impuesto sobre los bienes personales, por su parte, se contempla una regla de valoración mínima para el ajuar doméstico. En efecto, el art. 22, inc. g), de la ley 23.966, dispone: *“Los bienes situados en el país se valuarán conforme a: ...g) Objetos personales y del hogar, con exclusión de los enunciados en el inciso e): por su valor de costo. El*

²¹² Conf. FERREIRO LAPATZA, J.J., en AA. VV., *Comentarios a la Ley del Impuesto...*, cit., pág. 112.

²¹³ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 177.

monto a consignar por los bienes comprendidos en este inciso no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el cinco por ciento (5%) sobre la suma del valor total de los bienes gravados situados en el país y el valor de los inmuebles situados en el exterior sin deducir de la base de cálculo el monto previsto en el artículo 24 de la presente ley. A los fines de la determinación de la base para el cálculo del monto mínimo previsto en el párrafo anterior, no deberá considerarse el valor, real o presunto, de los bienes que deban incluirse en este inciso”.

Se advierte, en este punto, que los arts. 142 de la LIG y 22, inc. g), de la ley 23.966 no posibilitan la prueba de ningún hecho relevante para la determinación de la obligación tributaria. En rigor de verdad, se limitan a establecer parámetros jurídicos para valorar algunos componentes de la base imponible de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, respectivamente.

Finalmente, el tercer bloque está integrado por las normas que cuantifican la base imponible en su integridad. Si bien cuentan con la misma estructura y naturaleza de las que integran el primer bloque, su incidencia en la cuantificación de la obligación tributaria es mucho mayor, dado que no solo afectan alguno de los elementos de la base imponible sino a esta en su totalidad.²¹⁴

Un ejemplo claro de este tipo de normas lo constituye el art. 426 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires²¹⁵, en cuanto establece la base imponible del impuesto sobre los automotores en esa jurisdicción. En este sentido, la norma en cuestión dispone: *“La base imponible de los vehículos será establecida anualmente por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos tomando en consideración los valores fijados al mes de octubre de cada año, reducidos en un cinco por ciento (5%) para el ejercicio fiscal siguiente...”*. Se advierte con meridiana claridad que la norma en cuestión constituye una regla de valoración, que permite cuantificar en su integridad la base imponible a través de un método objetivo.

A partir de lo expuesto, cabe concluir que las reglas de valoración son instrumentos normativos a través de los cuales el legislador dispone imperativamente la cuantía por la cual corresponde computar determinados bienes o valores a los efectos de la

²¹⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 180.

²¹⁵ Texto según ley 6.505.

determinación de la base imponible. De allí que parte de la doctrina sostenga que resultaría irrelevante una eventual actividad probatoria que pudiese reflejar otros valores distintos.²¹⁶

En este tipo de casos, el elemento presuntivo agota sus efectos en la fase de creación legislativa, por lo que su apreciación posterior carece de efectos jurídicos²¹⁷. De allí que resulte impropio calificarlas como presuntivas. En efecto, tanto la estructura como la función y efectos de este tipo de normas difieren claramente de los de las normas propiamente presuntivas, puesto que no pretenden facilitar la prueba de un hecho a través de otro distinto. Y, además, no cabría destruir su eficacia, en cuanto instrumento de medición, probando que la presunción, en que se apoya el legislador al adoptarlo, no fue fundada. Ello en razón de que se trata de normas que se limitan a establecer un mandato que permite hacer efectiva la aplicación del impuesto. Se ha sostenido, además, que impiden cualquier acción del sujeto pasivo tendiente a demostrar que aquella magnitud no se corresponde con la que resulta de aplicar otro sistema de medición -que pudiera parecer más exacto-.²¹⁸

2.8. REGLAS SOBRE CARGA DE LA PRUEBA Y VERDADES INTERINAS

2.8.1. REGLAS SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA

El tratamiento conjunto de estos dos tipos de normas obedece a que las “verdades interinas” se encuentran comprendidas en la categoría más amplia de “reglas sobre la carga de la prueba”.

La noción de carga de la prueba cuenta con dos aspectos. Por una parte, es una regla para el juzgador o regla de juicio, porque le indica cómo debe fallar cuando no encuentre la prueba de los hechos controvertidos. Por el otro, es una regla de conducta para las

²¹⁶ Conf. SÁINZ DE BUJANDA, F., ob. cit., pág. 214.

²¹⁷ Como bien señala SÁINZ DE BUJANDA (ob. cit., pág. 214), es posible que “*la presunción se limite a actuar en la mente del legislador: éste presume que un hecho o dato de la realidad va asociado, por ejemplo, a la obtención de un beneficio empresarial o al disfrute de un nivel de renta por una persona física, y lo convierte en índice, valorándolo, a su vez, en armonía con la presunción que le ha permitido adoptado. Ahora bien, establecido el índice y valorado por la norma, ya opera con autonomía, puesto que es él -y no la presunción que le dio autonomía- el que impera a la hora de medir la base. La presunción agota, pues, su eficacia en el proceso intelectual que lleva al legislador a la adopción del índice*”.

²¹⁸ DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, S. (ob. cit., pág. 148 y ss.), se refiere a estas figuras con el nombre de “mecanismos presuntivos”. Vid. también ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Ed. Bosch, Madrid, 1988, págs. 137 y 139.

partes, porque indirectamente les señala cuáles son los hechos, que le interesa probar a cada una, para que sean considerados como ciertos por el juez, y sirvan de fundamento a sus pretensiones o excepciones.²¹⁹

Se advierte, en este sentido, que las reglas sobre la carga de la prueba adquieren entidad frente a la ausencia de elementos de juicio susceptibles de fundar la convicción del juez sobre la existencia o inexistencia de los hechos afirmados por las partes. CALAMANDREI ha destacado, comparando la función del juez con la del historiador, que mientras este último puede salir airoso de una investigación muy complicada acerca de los hechos pasados confesando, honestamente, que no puede dar una solución, el juez siempre debe fallar la causa condenando o absolviendo, y no está facultado, por lo tanto, para declarar que no ha podido decidirse (*non liquet*)²²⁰. De allí la necesidad de reglas que le permitan establecer sobre cuál de las partes ha de recaer el perjuicio derivado de la ausencia de prueba.

Las reglas sobre la carga de la prueba, entonces, tienen por objeto determinar cómo debe distribuirse entre las partes la actividad consistente en probar los hechos controvertidos. No imponen, sin embargo, deber alguno a los litigantes. Quien omite probar, no obstante la regla que pone tal actividad a su cargo, no es pasible de sanción alguna, sino que se expone al riesgo de no formar la convicción del juez respecto al derecho que alega. La actividad probatoria constituye, como toda carga procesal, un imperativo del propio interés.²²¹

En lo que refiere a su primer aspecto, que es el que reviste mayor interés en la presente investigación, resulta claro que las reglas sobre la carga de la prueba constituyen normas de cierre, que tienen por objeto posibilitar la emisión de una decisión jurisdiccional en cualquier caso. Distribuyen el riesgo procesal frente a la falta o

²¹⁹ DEVIS ECHANDÍA, Hernando, *Teoría General de la Prueba Judicial*, Víctor P. de Zavalía, Buenos Aires, 1981, T. I, pág. 424.

²²⁰ Citado por PALACIOS, Lino Enrique, *Manual de Derecho procesal Civil*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1983, T. I, pág. 476.

²²¹ DEVIS ECHANDÍA (ob. cit., pág. 425) sostiene que, en el proceso penal, la regla de juicio se observa fácilmente, pues consecuencia de ella es la absolución del sindicado cuando falta la prueba de su culpabilidad. Y también el axioma *in dubio pro reo*, conforme al cual este se favorece con la deficiencia de la prueba.

insuficiencia de prueba. Es decir, establecen cuál de las partes corre el riesgo de que no sea satisfecho el *onus probandi* respecto de determinado hecho controvertido.

Cuando el magistrado, o la administración en ejercicio de funciones jurisdiccionales, recurre a la norma de clausura en estudio y le imputa falta o insuficiencia probatoria a una versión fáctica, no sostiene necesariamente que esta es falsa²²². Con acierto, TARUFFO consigna que, si no hay pruebas que confirmen la hipótesis sobre el hecho X, este no puede ser considerado verdadero o, en algún grado, aceptable, pero tampoco puede considerarse definitivamente falso. No tener razones para decir que la hipótesis es verdadera no equivale a tener razones para decir que es falsa. La falta de elementos de prueba no produce elemento alguno de conocimiento acerca del fundamento de la hipótesis y, por lo tanto, no permite siquiera decir que esta es falsa. En realidad, lo que se produce en el caso de falta de prueba es una situación permanente e irresoluble de incertidumbre acerca de la existencia de X.²²³

A partir de lo expuesto, se advierte una clara diferencia entre las “reglas de carga de la prueba” y las “reglas de presunción”, en razón de que las primeras determinan las consecuencias derivadas de la falta de acreditación de ciertos hechos, mientras que las segundas se limitan a establecer la posibilidad de probar ciertos hechos a través de la prueba de otros distintos. A su vez, las reglas de presunción actúan por su propia naturaleza en la etapa probatoria -es decir, en la fase de acreditación de los hechos-, mientras que las reglas de carga de la prueba operan en un momento posterior. Puntualmente, una vez concluida la fase probatoria y solo en el supuesto de que la actividad probatoria no hubiese logrado el convencimiento del juzgador.²²⁴

La claridad apuntada no obsta a que existan confusiones en torno a ambas figuras, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. Como bien apunta MARÍN-BARNUEVO FABO, el ejemplo paradigmático es la llamada “presunción de inocencia”, ya que, en rigor de verdad, constituye una regla sobre la carga de la prueba²²⁵. En efecto, si se analiza su estructura y naturaleza, se advierte que el precepto no reproduce el esquema de las

²²² PEYRANO, Jorge W., “La regla de la carga de la prueba como norma de clausura del sistema”, *La Ley*, 2008-C, 748.

²²³ TARUFFO, Michele, *La prueba de los hechos*, traducción de Jordi Ferrer Beltrán, Madrid 2005, Editorial Trotta, pág. 247.

²²⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 185/186.

²²⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 186.

reglas de presunción, en razón de que no permite probar unos hechos mediante la acreditación de otros distintos²²⁶. En este sentido, cabe poner de resalto que la “presunción de inocencia” tiene un contenido que permite, al menos, deducir las siguientes exigencias: toda condena debe ir siempre precedida de una actividad probatoria, y la carga de la actividad probatoria recae sobre los acusadores, sin que en ningún supuesto tenga que ser el acusado quien tenga que probar su inocencia²²⁷. De allí que pueda sostenerse que la “presunción de inocencia” constituye una “regla sobre la carga de la prueba”.²²⁸

2.8.2. VERDADES INTERINAS

Las verdades interinas pueden ser definidas como normas jurídicas que ordenan que determinados hechos sean tenidos por ciertos en un proceso o procedimiento, salvo que el interesado aporte la prueba de lo contrario. Como bien sostiene MARÍN-BARNUEVO FABO²²⁹, se trata de normas que establecen una exención de prueba de determinados hechos²³⁰, respecto de los cuales su mera alegación es suficiente para desencadenar los efectos jurídicos que le son propios. Salvo que sean acreditados otros hechos que le sean incompatibles.

En este tipo de normas, la circunstancia de hecho, cuya presencia se da por supuesta, no integra el presupuesto constitutivo del nacimiento del derecho que debería ser objeto

²²⁶ *Vid.*, en contra, FERRI, para quien “los delincuentes son una pequeña minoría en comparación con el número total de gente honrada, por lo que puede deducirse conforme a la naturaleza de las cosas considerar a todos los ciudadanos honrados hasta que se prueba lo contrario” (“Sociologie criminelle”, núm. 73. Citado por DECOTTIGNIES, R., ob. cit., pág. 214).

²²⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 187.

²²⁸ En la doctrina tributaria local, se destaca la posición de la Dra. Catalina GARCÍA VIZCAÍNO, quien ha señalado correctamente que este instituto no consagra estrictamente una presunción sino un *estado jurídico* del imputado (*Tratado de Derecho Tributario*, 6° ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, Tomo II, pág. 171; y, de la misma autora, *Manual de Derecho Tributario*, 3° ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2017, págs. 515/516).

²²⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, ob. cit., págs. 188/189.

²³⁰ *Vid.*, en contra, CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. (en AA. VV., *Derecho Procesal, tomo I (vol. I), Parte General Proceso Civil (I)*, 2° ed., Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1987, pág. 411), quien afirma que las verdades interinas “ni son presunciones, ni son inversiones de la carga de la prueba: sólo son exoneraciones ficticias de la carga de la prueba; son normas que distribuyen la carga de la prueba en razón de la justicia distributiva que impone la prueba de los hechos a la parte que más fácil y más cerca tiene el hacerlo”. Como bien apunta MARÍN-BARNUEVO FABO (ob. cit., pág. 189), la opinión del autor exhibe una contradicción, en razón de que, si se reconoce que exonera de la carga de la prueba y esta ha de recaer necesariamente sobre una de las partes de la relación procesal o procedimental, dicha exoneración ha de suponer necesariamente una inversión de la carga de la prueba.

de prueba, si bien la acreditación del hecho que le sea incompatible conserva el efecto impeditivo respecto del mismo.²³¹

A fin de facilitar la comprensión de la figura bajo análisis, y permitir su distinción respecto a las “reglas sobre la carga de la prueba” y las “reglas de presunción”, resulta útil volver al ejemplo paradigmático de la “presunción de buena fe”²³². En este precepto, vale destacar, se establece que la buena fe se entiende que existe sin necesidad de su prueba. No se trata, como en las reglas de presunción, de sustituir la prueba del hecho “A” (buena fe) por la prueba de otro hecho distinto “B”. Sino de algo esencialmente distinto, consistente en admitir que se tenga por existente dicho presupuesto fáctico sin necesidad de prueba alguna. Tanto en la verdad interina como en la regla de presunción se facilita, mediante la alteración de su objeto, la prueba del presupuesto fáctico invocado por la parte. En todos estos supuestos, se considera que determinadas circunstancias han tenido lugar sin necesidad de actividad probatoria alguna.²³³

ROSEMBERG ilustra muy claramente cómo opera la llamada “presunción de buena fe” en el instituto de la usucapión. La prescripción adquisitiva exige la concurrencia de posesión (a), durante un plazo de diez años (b) y buena fe (c). Sin embargo, los elementos que deben ser objeto de prueba, para que se reconozca la consecuencia jurídica, no son a+b+c. Ello en razón de que la presencia de una verdad interina sobre la buena fe produce que el presupuesto fáctico, que determina el efecto jurídico, sea únicamente el resultado de a+b, sin que el hecho c deba ser objeto de prueba.²³⁴

La diferencia fundamental, entre las reglas de presunción y las verdades interinas, radica en que las primeras posibilitan una alteración del objeto de la prueba, en tanto permiten que una realidad sea acreditada a través de la prueba de otro hecho distinto.

²³¹ ROSEMBERG, L. (ob. cit., pág. 187), señala, para justificar la existencia de este tipo de normas, que *“cuando se trata de elementos difíciles de probar pero que se encuentran en la gran mayoría de los casos, el legislador prescinde de convertirlos en presupuestos del fundamento del Derecho; más bien vincula a la falta excepcional de esos elementos el efecto de que ella impide el nacimiento del derecho”*. De ese modo, la consecuencia jurídica no se hace depender del “estado de cosas ideal” que integra el presupuesto de hecho de la norma, sino *“del estado de cosas ‘práctico’ que no comprende aquellas circunstancias porque, en general, se encuentran presentes”*.

²³² Se sigue en este punto a MARÍN-BARNUEVO FABO (ob. cit., págs. 190/192). La llamada “presunción de buena fe” aparece receptada en nuestro derecho en el art. 1919 del Código Civil y Comercial de la Nación.

²³³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 191.

²³⁴ Conf. ROSEMBERG, L., ob. cit., pág. 188.

Mientras que las segundas producen una exoneración de prueba. La diferencia es importante, porque echa luz sobre la conocida discusión relativa a si las reglas de presunción invierten o no la carga de la prueba. En efecto, la consideración unitaria de dos figuras -reglas de presunción y verdades interinas- que deberían haber sido diferenciadas ha ocasionado que muchos autores, a pesar de postular en abstracto que las presunciones no invierten la carga de la prueba sino que modifican su objeto, opinen, al utilizar ejemplos de reglas de presunción que en realidad son verdades interinas, que el efecto primordial de aquellas es justamente invertir la carga de la prueba.

A partir de la diferencia fundamental apuntada, se siguen otras también relevantes. Las verdades interinas tienen una estructura diferente a la de las reglas de presunción, en tanto no relacionan dos afirmaciones distintas a los efectos de la fijación de hechos. En rigor de verdad, determinan la exención de prueba de una afirmación que, por imperio de la ley, se considera acreditada en el proceso, salvo que fuera aportada la prueba de un hecho que le fuera incompatible²³⁵. La operatividad de ambas reglas también difiere: mientras que las reglas de presunción exigen la prueba del hecho o la norma -sin la cual no llega a tenerse por probado el hecho presumido-, las verdades interinas no exigen conducta activa alguna por parte del beneficiado de su aplicación, ya que sus efectos jurídicos se producen incluso ante su pasividad.

Se advierte, en este punto, que las verdades interinas desempeñan una función complementaria en la determinación de la carga de la prueba, en tanto excepciones al régimen general que establece las reglas sobre la cuestión. No se trata de un tema menor puesto que en muchas ocasiones la atribución de la carga de la prueba en cabeza de la administración tributaria, en el contexto de un sistema asentado sobre el principio de auto-declaración del tributo, podría constituirse en un escollo insalvable para esta. Es por ello que el legislador recurre con frecuencia a las verdaderas interinas.

Las normas laborales se caracterizan por contener una gran cantidad de verdades interinas. Probablemente debido a que, en la generalidad de los casos, el trabajador se encuentra en una situación de inferioridad probatoria respecto al empleador. Cabe citar, como ejemplo, el art. 178 de la ley 20.744, en cuanto dispone:

²³⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 193.

“Se presume, salvo prueba en contrario, que el despido de la mujer trabajadora obedece a razones de maternidad o embarazo cuando fuese dispuesto dentro del plazo de siete y medio (7 y 1/2) meses anteriores o posteriores a la fecha del parto, siempre y cuando la mujer haya cumplido con su obligación de notificar y acreditar en forma el hecho del embarazo así, en su caso, el del nacimiento. En tales condiciones, dará lugar al pago de una indemnización igual a la prevista en el artículo 182 de esta ley”.

Surge de la lectura de la norma transcrita que el legislador ha escogido una conducta del empleador que podría encubrir que la causa verdadera del despido es el embarazo de la trabajadora. Por tal motivo, y para compensar la precaria posición de la trabajadora en orden a acreditar la existencia de simulación, se invierte la carga de la prueba. De tal manera, se exige al empleador que acredite que la causa del despido obedece a una causa distinta al embarazo.

Es decir, se establece, como verdad interina, que la causa del despido de la trabajadora, ocurrido durante el lapso de tiempo indicado en la norma, obedece a su embarazo debidamente comunicado. La empleada queda exonerada de probar que el despido obedeció a su embarazo, pero a la vez se posibilita al afectado (el empleador) impedir la aplicación de la indemnización agravada, prevista en el art. 182 de la ley 20.744, mediante la prueba de que el despido obedeció a una causa diferente.

De lo expuesto surge que la norma no contempla la posibilidad de probar un hecho A (despido por causa de embarazo) mediante la prueba de B (despido realizado dentro del plazo de siete meses y medio anteriores o posteriores a la fecha de parto). Se trata, en rigor de verdad, de una verdad interina mediante la cual se dispone que, en determinadas circunstancias, el despido por causa de embarazo no necesita ser probado con el objeto de acceder a la indemnización agravada prevista en el art. 182 de la ley 20.744. En lugar de alterar el objeto de la prueba, como hacen las reglas de presunción, se determina una inversión de la carga de la prueba de hechos concretos.

En lo que respecta al derecho tributario, el art. 310 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires constituye un ejemplo de utilización de verdades interinas, cuyo objeto es evitar o entorpecer conductas fraudulentas de simulación en el impuesto a la transmisión gratuita de bienes. En lo que aquí interesa, la norma en cuestión dispone:

“Salvo prueba en contrario, se considera que integran la materia imponible del impuesto: ...f) Las enajenaciones a título oneroso efectuadas dentro del año anterior al

del deceso del transmitente, en favor de los herederos por ley o por voluntad del testador; g) Las enajenaciones a título oneroso efectuadas dentro del año anterior al del deceso del transmitente, si dentro de los cinco (5) años de su fallecimiento los bienes se incorporaren al patrimonio de los llamados a heredarse por ley o por voluntad del testador”.

Si bien la doctrina ha entendido que la regla transcrita constituye una presunción²³⁶, se interpreta que, en rigor de verdad, no contempla la posibilidad de probar un hecho A mediante la prueba de B. Es decir, no habilita a probar que un acto a título oneroso (hecho A) es un acto a título gratuito (hecho B). Máxime teniendo en cuenta que, en la generalidad de los casos, el hecho B no acompaña ni presupone al hecho A, por lo que no se verificaría la probable conexión entre ambos hechos -presente en la definición de presunción jurídica adoptada por la doctrina mayoritaria-.

En realidad, se trata de una regla sobre la carga de la prueba, mediante la cual se dispone que el carácter gratuito de determinadas transmisiones no necesita ser probado en orden a su calificación como acto a título gratuito. En lugar de alterar el objeto de la prueba, como hacen las reglas de presunción, se determina una inversión de la carga de la prueba de hechos concretos.

Se advierte, en este punto, que el legislador ha escogido diversas conductas que podrían ser realizadas para simular el carácter oneroso de la transmisión, con la intención de eludir el pago del tributo. Por ese motivo, y para compensar la precaria posición de la administración fiscal en orden a acreditar la existencia de simulación, se invierte la carga de la prueba, y se exige a los herederos que acrediten que se han satisfecho efectivamente las contraprestaciones declaradas. Es decir, se establece, como verdad interina, que el carácter oneroso de tales negocios es simulado. La administración queda exonerada de

²³⁶ Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Impuesto a la transmisión gratuita de bienes de la Provincia de Buenos Aires”, *La Ley*, Cita Online: 0003/015369; FERNÁNDEZ, Luis O., “Impuesto a la transmisión gratuita de bienes redivivo”, *Impuestos – Práctica Profesional*, 2019-LXV,13; GARCÍA, Fernando, “Impuesto a la herencia: algunas cuestiones insanables”, *Impuestos*, 2011-8, 46; DÍAZ ORTÍZ, José A., “Impuesto sucesorio y a los actos a título gratuito provincial. (Otro incremento en la presión tributaria)”, *Impuestos*, 2011-6, 43; IPHAIS, Pedro, “La reimplantación definitiva del impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires”, *Periódico Económico Tributario*, 2011 (marzo-462), 9; MICHEL, Guillermo, “Impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires”, *Periódico Económico Tributario*, 2010 (enero-434), 3; VIALE, Eduardo Oscar, “Impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires: una primera aproximación”, *Periódico Económico Tributario*, 2009 (noviembre-431), 6.

probar el componente gratuito de la transmisión en las mentadas transmisiones, pero a la vez se posibilita al afectado impedir la aplicación del tributo mediante la prueba de la efectiva existencia de contraprestación.

Los ejemplos de “verdades interinas” en el derecho tributario son considerables, y su importancia innegable; fenómeno que se explica en que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria no concurre normalmente en la realización de los hechos generadores de las obligaciones tributarias y, por tanto, tiene una dificultad natural para conocer los hechos de trascendencia tributaria y recabar pruebas sobre su realización.

Desde esta perspectiva de análisis, se advierte que las “verdades interinas” se erigen en instrumentos fundamentales en la lucha contra el fraude, para evitar que los sujetos pasivos se beneficien ilícitamente e esas dificultades probatorias. Especialmente en los casos en donde el virtual deudor puede fácilmente simular la realización de un negocio distinto al que verdaderamente lleva a cabo. Para estos casos, el instituto bajo estudio permite que se tenga por probado uno de los elementos configuradores del hecho imponible, sin necesidad de llevar a cabo ninguna actividad probatoria específica al respecto.²³⁷

2.9. COROLARIO

A lo largo del presente Capítulo, se ha intentado delimitar ciertos conceptos fundamentales relativos a la utilización de la técnica presuntiva en el derecho tributario. Ahora bien, el principal problema que presenta el estudio de la técnica presuntiva radica en que la doctrina nacional comprende, bajo ese rótulo, una gran variedad de institutos de derecho probatorio y sustantivo; institutos que, vale destacar, tienen diversa naturaleza y estructura, además de que cumplen distintas funciones en el ordenamiento jurídico. Con el agravante que los estudios doctrinarios que se han formulado traslucen importantes imprecisiones conceptuales, tienden a formular análisis globales de los aludidos institutos y, a partir de una concepción peyorativa de estos, se concentran exclusivamente en los conflictos que puede generar su utilización.

Se trata de un problema que se profundiza aún más por el hecho de que el legislador trata equívocamente, como reglas de presunción, a mandatos imperativos que no tienen

²³⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 199.

esa naturaleza²³⁸. Y, a su vez, establece auténticas reglas de presunción en normas cuya redacción no contienen los verbos típicos de la figura, a saber: presumir, estimar, considerar o similares.

Con el objeto de superar la aludida dificultad, se ha recurrido a los desarrollos formulados por la doctrina tributaria española. La razón de tal elección dista de ser caprichosa, si se toma en consideración que gran parte de la producción doctrinaria nacional sigue, en sus lineamientos principales, la famosa tesis sobre ficciones del profesor PÉREZ DE AYALA²³⁹. Además, la Corte Suprema, al establecer los lineamientos conceptuales de su doctrina sobre la utilización de presunciones y ficciones en el derecho tributario, ha recurrido también a un conocido trabajo de un doctrinario español, Salvador DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN²⁴⁰. En ese marco, se ha podido advertir la rica discusión que se ha entablado, en la doctrina de aquel país, respecto a la conceptualización de los diversos institutos presuntivos; discusión en la cual se destaca, por su profundidad, exhaustividad y rigurosidad, la original tesis de Diego MARÍN-BARNUEVO FABO, la cual se sigue en gran parte de la presente investigación.

En este sentido, se advierte que la conceptualización de la presunción jurídica no parece haber recibido mayor atención por parte de la doctrina argentina. En rigor de verdad, la producción científica nacional parece limitarse, en términos generales, a adoptar las definiciones propuestas por PÉREZ DE AYALA, para luego distinguir los distintos tipos de presunciones (*v.gr.* legal u *hominis*, absoluta o relativa), sentar posición respecto a las diferencias entre la presunción absoluta y la ficción y, en su caso, clasificar ciertos institutos del derecho tributario como “presunción” o “ficción”.

Ahora bien, se entiende que la doctrina argentina ha adoptado, en su mayoría, el concepto “vulgar” de presunción. Es decir, el que coincide con la definición brindada por la Real Academia Española, y que es utilizado con frecuencia tanto en el lenguaje común no especializado como en el empleado por los operadores jurídicos. Sin embargo, se considera que, por su amplitud, poco aporta para aproximarse a un concepto jurídico de presunción. Ello en razón de que comprendería prácticamente la totalidad de la actividad

²³⁸ Conf. DE MITA, E., ob. cit., pág. 171.

²³⁹ PÉREZ DE AYALA, J. L., ob. cit., pág. 191.

²⁴⁰ DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, ob. cit.

valorativa, apenas se reconozcan las evidentes limitaciones del hombre para alcanzar una certeza absoluta libre de cualquier género de dudas.²⁴¹

En este sentido, cabe destacar que, de acuerdo a la posición mayoritaria de la doctrina nacional, la presunción no es un medio de prueba. En efecto, de la reseña formulada en el Capítulo 2 se advierte que los autores la han considerado una “operación”²⁴², “operación lógica”²⁴³, un “resultado”²⁴⁴ o una “situación”²⁴⁵, pero no un instituto probatorio. Es decir que han asociado las presunciones con juicios de probabilidad, que no permiten alcanzar la certeza reservada a la práctica de pruebas sobre los hechos controvertidos. En consecuencia, podría sostenerse que la única diferencia entre la presunción vulgar y la presunción jurídica radica en el sujeto que las utiliza. Mientras que, en la primera, la personalidad del sujeto que realiza la actividad presuntiva es indistinta, en la segunda debe tratarse de alguien revestido de autoridad para normar conductas ajenas.²⁴⁶

Lo cierto es que la posición en cuestión presenta la debilidad de que se asienta sobre una cuestionable construcción relativa a los distintos niveles de convicción y los instrumentos aptos para alcanzarlo. Como bien señala MARÍN-BARNUEVO FABO, el rechazo de las presunciones, como categoría instrumental probatoria apta para alcanzar la certeza, conduce a un enfrentamiento un tanto maniqueo entre presunción y probabilidad, y prueba y certeza.²⁴⁷

A partir de ello, se advierte la importancia de enfatizar, en la definición de la presunción jurídica, su carácter de instituto probatorio. Lo cual permite evitar que se confunda la presunción jurídica, de neto carácter probatorio, con las normas de carácter sustantivo -v.gr. presunciones absolutas y ficciones- o con las reglas sobre la carga de la prueba.

En consecuencia, se entiende que la presunción jurídica constituye un instituto probatorio que permite alcanzar la certeza sobre la realidad de un hecho no probado, a

²⁴¹ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 57/58.

²⁴² Conf. SAPAG, Mariano A., “Aspectos conceptuales y teóricos...”, cit., págs. 4/5.

²⁴³ Conf. GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos...*, cit., pág. 221; y GADEA, María de los Ángeles, ob. cit.

²⁴⁴ Conf. MANONELLAS, Graciela N., ob. cit.; y PONTIGGIA, Viviana G., ob. cit.

²⁴⁵ Conf. ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia C., “Presunciones en la ley 11.683...”, cit.

²⁴⁶ Conf. CARRERAS, ob. cit., pág. 359.

²⁴⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 62/63.

través de la prueba de otro distinto al que normalmente aparece unido. Su utilización no provoca juicios de probabilidad en el aplicador de las normas, sino certeza en tanto las estima, o falta de certeza en tanto las desestima²⁴⁸. Se considera trascendental que la definición refiera a la existencia de una actividad probatoria específica, dirigida a la fijación del hecho que va a considerarse presumido²⁴⁹. Ello en razón de que permite diferenciar una serie de supuestos que, a pesar de reunir las notas indicadas, tienen una naturaleza distinta a la de las reglas de presunción.

La presunción absoluta y la ficción, por su parte, constituyen normas de remisión. Es decir que se caracterizan por remitir, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la consecuencia jurídica, a otra norma jurídica.²⁵⁰

En este sentido, cabe destacar que la presunción absoluta constituye una disposición normativa mediante la cual se considera que la realización de un hecho lleva inexorablemente aparejada la realización de otro distinto, con el objeto de imputar al primero los efectos jurídicos atribuidos al segundo. El esquema operativo de las presunciones absolutas es distinto del de las reglas de presunción²⁵¹. La consecuencia jurídica X, normalmente prevista para un hecho distinto al que efectivamente ha tenido lugar (B), se vincula directamente a la realización de un hecho (A)²⁵². Es decir que responden al esquema general de las normas sustantivas, donde se vincula una consecuencia jurídica a la realización de un determinado presupuesto de hecho; consecuencia que no es definida explícitamente, sino por remisión al régimen jurídico aplicable a otro hecho distinto, que en algunos casos acompaña al presupuesto de hecho de la norma.²⁵³

Por ello, las presunciones absolutas han sido definidas como “disposiciones legales enmascaradas bajo la forma de presunción”, ya que efectivamente responden al esquema general de las normas sustantivas; esquema consistente en vincular una consecuencia

²⁴⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 68/69.

²⁴⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 70.

²⁵⁰ LARENZ, K., ob. cit., págs. 249 y ss.

²⁵¹ Se vincula a la acreditación de un hecho A, la consecuencia de tenerse por probado un hecho distinto B, lo cual determina que, salvo que los interesados acrediten que no ha tenido lugar A o B, se produzcan las consecuencias jurídicas X previstas para B.

²⁵² Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, *Normas de presunción*, cit., págs. 66 y ss.

²⁵³ LARENZ, ob. cit., págs. 242 y ss.

jurídica a la realización de un determinado presupuesto de hecho²⁵⁴. La vinculación, claro, se realiza por remisión al régimen jurídico de otro hecho distinto.

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que las presunciones relativas se integran en la fase probatoria como instituto autónomo y tienen naturaleza procesal, mientras que las presunciones absolutas son normas reguladoras de relaciones materiales y tienen naturaleza sustantiva.

La ficción, por su parte, tiene por característica principal la de equiparar dos hechos que se sabe diferentes, con el objeto de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero²⁵⁵. No tiene carácter presuntivo, ya que no proyecta sus consecuencias jurídicas sobre la base de la fijación de los hechos. Su función es regular directamente las relaciones jurídicas de los sujetos pasivos, con independencia de un proceso concreto.²⁵⁶

En ese marco, se entiende que una definición jurídica de ficción, que la equipare sustancialmente a su concepto usual, peca por defecto²⁵⁷, puesto que dependerá del uso que se haga en cada momento del término “realidad”²⁵⁸. Resulta importante, entonces, complementar la definición usual con el elemento teleológico; es decir, con la finalidad de esa desfiguración de la realidad. Siguiendo a LARENZ, puede sostenerse que las ficciones tienen como finalidad, normalmente, la aplicación de la regla dada para un supuesto de hecho (S1) a otro supuesto de hecho (S2).²⁵⁹

De lo que se trata, en definitiva, es de hacer recaer el peso de la definición de las ficciones en el elemento teleológico, en tanto instrumentos de técnica jurídica que atribuyen, a un presupuesto de hecho, el régimen jurídico que ya había sido descrito para otro presupuesto fáctico distinto.

La única diferencia que se vislumbra entre estos institutos jurídicos reside en las probabilidades existentes de que el presupuesto fáctico de la norma, a la que se realiza la remisión, acompañe en la realidad a los hechos que integran el presupuesto fáctico de la presunción absoluta o de la ficción. En el primero de los casos, es probable que unos

²⁵⁴ SERRA DOMÍNGUEZ, M., “Comentarios...”, cit., pág. 565.

²⁵⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 137.

²⁵⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 145.

²⁵⁷ Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “El procedimiento de determinación...”, cit.

²⁵⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 156.

²⁵⁹ Conf. LARENZ, ob. cit., pág. 255.

hechos vayan acompañados de los otros (principio de normalidad)²⁶⁰. Mientras que, en el caso de las ficciones, esa particular conformación del régimen jurídico se basa en criterios de oportunidad y justicia²⁶¹, y no se considera previsible que se haya producido, efectivamente, el hecho que aparece como presumido o simulado.²⁶²

Cabe destacar que, en principio, resulta jurídicamente indiferente calificar una norma como ficción o presunción. Lo verdaderamente relevante es que constituyen normas de remisión, en cuanto la consecuencia jurídica de sus presupuestos fácticos no aparece detalladamente regulada en la norma sino establecida por referencia a otra norma ya conocida.²⁶³

Natural consecuencia de lo expuesto es que no cabe asignar finalidad probatoria a las presunciones absolutas y a las ficciones. Ambas tienen naturaleza sustantiva, ya que constituyen auténticas normas de remisión. No existe diferencia alguna en cuanto a su estructura y efectos, pues las dos atribuyen los efectos jurídicos de un hecho a otro distinto. Por tal motivo, la única diferencia se encuentra en la distinta probabilidad de acaecimiento del hecho al cual se remite dicha norma, para establecer el régimen jurídico de su presupuesto de hecho.

Por otro lado, las disposiciones supletorias, frecuentemente utilizadas en el ámbito tributario, no están dirigidas a posibilitar la fijación de hechos en la etapa probatoria. Por tal motivo, no pueden ser consideradas reglas de presunción. Constituyen, en realidad, normas jurídicas de carácter material, por las cuales se establecen los efectos jurídicos de unos hechos respecto de los que se ignora algún dato necesario para su subsunción en otra premisa mayor ya regulada. Tienen origen cuando el legislador dota de autonomía a un presupuesto fáctico, que deberá aplicarse, de manera subsidiaria, solo cuando la actividad probatoria no hubiese permitido conocer todas las notas de la premisa menor, a efectos de su subsunción en otra premisa mayor más compleja. Como lúcidamente señala SERRA

²⁶⁰ Vid. LLAMAS LABELLA, *Le presunzioni legali nel Diritto Tributario*, Tesi di Laurea (inédita), Università degli Studi di Bologna, 1971, pág. 300. Citado por MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 142.

²⁶¹ Conf. CARRERAS, ob. cit., pág. 390.

²⁶² Conf. PÉREZ DE AYALA, ob. cit., págs. 19 y ss.

²⁶³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 144.

DOMÍNGUEZ, lo que en la presunción es un *prius*, en la disposición supletoria es un *posterius*.²⁶⁴

Siguiendo en este punto el esquema lógico de aplicación de normas descrito por LARENZ, resulta claro que este tipo de normas tiene una singular naturaleza. En efecto, nuestro ordenamiento jurídico reconoce consecuencias jurídicas distintas para supuestos de hecho parcialmente coincidentes. Ello determina que exista, por ejemplo, una premisa mayor (S1) caracterizada por las notas N1, N2 y N3, y otra premisa distinta (S2) caracterizada por las notas N1, N2 y N5, y que cada una de ellas tenga un régimen jurídico diferenciado (X1 y X2, respectivamente). Este tipo de esquemas no plantea, en principio, ningún problema. Si la premisa menor (H) presentara como notas distintivas N1, N2 y N3, se le asociaría la consecuencia jurídica X1; en cambio, si se presentaran como notas distintivas N1, N2 y N5, se le asociaría la consecuencia jurídica X2.

Sin embargo, resulta factible que el resultado de la actividad probatoria solo permita alcanzar la certeza de realización de los hechos que integran las notas N1 y N2. Ante esta situación, el desconocimiento de la tercera nota distintiva impediría conocer la consecuencia jurídica a aplicar (X1 o X2). Por ello, el legislador debe contemplar este tipo de circunstancias y establecer un régimen jurídico que sea de aplicación en situaciones como la expresada. Y una de estas soluciones consiste en reconocer autonomía a otro presupuesto de hecho (S3), caracterizado por las notas N1 y N2, y establecer que seguirá el régimen jurídico de X3. Esta nueva proposición adquiere así plena identidad, perdiendo de este modo toda relevancia el que, al mismo tiempo, pueda considerarse que su presupuesto fáctico forma parte de una proposición más amplia ya existente.²⁶⁵

La distinción entre la presunción jurídica y las disposiciones supletorias, vale reconocer, resulta dificultosa. En primer lugar, por la desafortunada redacción utilizada por el legislador, quien normalmente utiliza la fórmula “se presumirá esta o aquella circunstancia” para regular la solución subsidiaria que establece este tipo de normas²⁶⁶. En segundo lugar, debido a la frecuente utilización de la técnica de las normas de

²⁶⁴ Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, *Normas de presunción...*, cit., pág. 97.

²⁶⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 154.

²⁶⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 158.

remisión²⁶⁷ para configurar el régimen jurídico que debe seguir, en la disposición supletoria, el presupuesto fáctico de nueva creación.

En relación a esto último, cabe poner de resalto que cuando el legislador dota de autonomía a un presupuesto fáctico, que deberá aplicarse de manera subsidiaria -solo cuando la actividad probatoria no hubiese permitido conocer todas las notas de la premisa menor, a efectos de su subsunción en otra premisa mayor más compleja-, puede hacerlo en forma detallada o a través de la técnica de la remisión. Es decir, equiparando jurídicamente ese presupuesto fáctico de nueva creación a otro ya conocido, para que se rija por la misma regulación.²⁶⁸

Como bien señala MARÍN-BARNUEVO FABO, estos últimos casos, en los que el legislador utiliza normas de remisión para establecer el régimen jurídico de aplicación subsidiaria, son los más frecuentes. Y la confusión es perfectamente factible puesto que, aunque el legislador dota de autonomía al supuesto (S3) -caracterizado por las notas N1 y N2-, al servirse de la técnica de remisión normalmente opta por atribuir a (S3) el mismo régimen jurídico ya descrito para alguna de las premisas mayores más detalladas (S1 o S2). Y que, para simplificar esa solución, establezca que la insuficiencia probatoria determinará que se tenga por probada la nota identificativa de la premisa de aquella norma a cuya regulación se remite (N3 o N5, respectivamente, en el ejemplo utilizado). Ello conduce a que muchos autores entiendan que la norma tiene naturaleza presuntiva por establecer la presunción del hecho N3 o N5, en lugar de considerar que esa finalidad probatoria no existe. Esto último en razón de que dicha disposición supletoria solo opera ante la falta de prueba y mediante la técnica de remisión.

También dentro de la categoría de normas materiales, las normas definitorias son utilizadas por el legislador para dotar de un significado jurídico, preciso y específico, a alguno de los términos que utiliza en la configuración del ordenamiento jurídico²⁶⁹. Resulta jurídicamente irrelevante que, en esas definiciones técnicas, se produzca un

²⁶⁷ Como se expuso *supra*, las normas de remisión integran una categoría denominada “normas jurídicas incompletas”, caracterizada porque la fuerza constitutiva de sus consecuencias jurídicas la reciben solo en conexión con otras normas jurídicas. Se distinguen porque remiten, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la consecuencia jurídica, a otra norma jurídica.

²⁶⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 158.

²⁶⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 166.

alejamiento del significado atribuido a los términos en su sentido usual, aunque conduzca a resultados absurdos.

Si bien en el terreno puramente conceptual parece difícil confundir las normas definitorias con las reglas de presunción, lo cierto es que, en ocasiones, las normas definitorias han sido calificadas como ficciones. La tesis de PÉREZ DE AYALA es quizás el ejemplo más notable de este tipo de confusiones, ya que, al no considerar el elemento teleológico en la definición de la ficción jurídica, trata de forma unitaria ambas figuras. Llega a considerar, de esta manera, que la ficción también se produce en aquellos supuestos en los que existe “*discrepancia entre concepto legal y dato prejurídico*”.²⁷⁰

En el ámbito tributario, es posible encontrar múltiples ejemplos de normas definitorias en las que el legislador confiere a los términos empleados un significado distinto del que previamente les correspondía en el lenguaje usual e, incluso, del que tenían reconocido en el mundo del derecho. Por ejemplo, el art. 2º, inc. b), de la ley del impuesto al valor agregado, cuando define como venta la desafectación de cosas muebles de la actividad gravada; el art. 51 de la LIG, al definir la regalía como toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etcétera, cualquiera que sea la denominación asignada; el art. 2º de la ley 24.674, en cuanto define al “expendio” de bienes gravados como la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo -de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera- y su posterior transferencia por el importador a cualquier título.

En todos estos supuestos, es posible advertir que el legislador confiere un significado determinado a los términos que utiliza en la creación del ordenamiento jurídico. Y resulta jurídicamente irrelevante que, en esas definiciones técnicas, se produzca un alejamiento del significado atribuido a los términos en su sentido usual, aunque conduzca a resultados absurdos; irrelevancia derivada de que no se cambia la naturaleza de las cosas, sino que se limita a establecer que “a efectos de lo dispuesto en

²⁷⁰ Conf. PÉREZ DE AYALA, J. L., ob. cit., pág. 66.

la ley, cada vez que sea utilizado el término A, deberá entenderse que se hace referencia a lo expresamente descrito en su definición”²⁷¹. Ello no obsta, claro, a que resulta preferible que el significado jurídico de los términos fuese lo más parecido al que le corresponde en el lenguaje usual, dado que facilita la comprensión de los destinatarios.

Las reglas de valoración, por su parte, se caracterizan por disponer el valor por el cual determinadas rentas o bienes deben ser computados en la base imponible del tributo, con el objeto de cuantificar el monto de la obligación tributaria²⁷². No se ocupan de la acreditación de hechos, por lo que no pueden ser consideradas reglas de presunción. En rigor de verdad, actúan luego de concluida la fase probatoria, y lo hacen mediante la asignación de un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible.²⁷³

Se trata de instrumentos técnicos para determinar la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, por lo que no cabe atribuirles la misma naturaleza que las reglas de presunción²⁷⁴. Ello no obsta, como bien apunta MARÍN-BARNUEVO FABO, a que exista un elemento presuntivo que actúa en la mente del legislador -en el sentido de sospecha o creencia²⁷⁵-; elemento que justamente ha ocasionado, pese a la clara naturaleza material de este tipo de reglas, que se confundan con las reglas de presunción.

Siguiendo, a efectos puramente expositivos, la clasificación propuesta por MARÍN-BARNUEVO FABO, puede dividirse este tipo de normas en tres bloques. Las que contienen una regla de valoración fija de bienes o derechos, las que otorgan un valor mínimo a los bienes o derechos -a los efectos de determinar la base imponible-, y las que cuantifican en su integridad la base imponible.

El primer bloque comprende las normas que contienen reglas de valoración de bienes, derechos o utilidades cuya aplicación es inexorable, y no se hace depender de ninguna otra circunstancia. El segundo bloque agrupa todas las normas que contienen reglas por las que se establece imperativamente un valor mínimo por el que deben ser computados determinados bienes y derechos. Este tipo de normas tiene por finalidad

²⁷¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 168.

²⁷² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 173.

²⁷³ Conf. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La prueba en Derecho...”, cit., pág. 177.

²⁷⁴ Con. PUGLIESE, M., ob. cit., pág. 210.

²⁷⁵ Conf. SAÍNZ DE BUJANDA, F., ob. cit., pág. 214.

atribuir un valor mínimo prefijado a determinados bienes, sin que, a tal efecto, sea relevante, para justificar su falta de aplicación, que su valor real sea inferior y ello pueda ser acreditado a través de cualquier medio de prueba. La diferencia con las anteriores reglas es clara, en razón de que, mientras que aquellas son de aplicación inexorable, estas son de aplicación condicionada. Su virtualidad depende de una circunstancia exógena: que el valor, resultante de la aplicación de los medios normales de prueba a dichos bienes y derechos, fuera inferior al previsto en la norma²⁷⁶. Finalmente, el tercer bloque está integrado por las normas que cuantifican la base imponible en su integridad. Si bien cuentan con la misma estructura y naturaleza de las que integran el primer bloque, su incidencia en la cuantificación de la obligación tributaria es mucho mayor, dado que no solo afectan alguno de los elementos de la base imponible sino a esta en su totalidad.²⁷⁷

En las reglas de valoración, el elemento presuntivo agota sus efectos en la fase de creación legislativa, por lo que su apreciación posterior carece de efectos jurídicos. De allí que resulte impropio calificarlas como presuntivas. En efecto, tanto la estructura como la función y efectos de este tipo de normas difieren claramente de los de las normas propiamente presuntivas, puesto que no pretenden facilitar la prueba de un hecho a través de otro distinto. Y, además, no cabría destruir su eficacia, en cuanto instrumento de medición, probando que la presunción, en que se apoya el legislador al adoptarlo, no fue fundada. Ello en razón de que se trata de normas que se limitan a establecer un mandato que permite hacer efectiva la aplicación del impuesto.

Por otro lado, las reglas sobre la carga de la prueba constituyen normas de cierre, que tienen por objeto posibilitar la emisión de una decisión jurisdiccional en cualquier caso. Es decir, establecen cuál de las partes corre el riesgo de que no sea satisfecho el *onus probandi* respecto de determinado hecho controvertido.

En consecuencia, puede sostenerse que tienen por objeto determinar cómo debe distribuirse entre las partes la actividad consistente en probar los hechos controvertidos. No imponen, sin embargo, deber alguno a los litigantes. Quien omite probar, no obstante la regla que pone tal actividad a su cargo, no es pasible de sanción alguna, sino que se expone al riesgo de no formar la convicción del juez respecto al derecho que alega. La

²⁷⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 177.

²⁷⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 180.

actividad probatoria constituye, como toda carga procesal, un imperativo del propio interés.

A partir de lo expuesto, se advierte una clara diferencia entre las “reglas de carga de la prueba” y las “reglas de presunción”, en razón de que las primeras determinan las consecuencias derivadas de la falta de acreditación de ciertos hechos, mientras que las segundas se limitan a establecer la posibilidad de probar ciertos hechos a través de la prueba de otros distintos. A su vez, las reglas de presunción actúan por su propia naturaleza en la etapa probatoria -es decir, en la fase de acreditación de los hechos-, mientras que las reglas de carga de la prueba operan en un momento posterior. Puntualmente, una vez concluida la fase probatoria y solo en el supuesto de que la actividad probatoria no hubiese logrado el convencimiento del juzgador.²⁷⁸

Asimismo, las verdades interinas pueden ser definidas como normas jurídicas que ordenan que determinados hechos sean tenidos por ciertos en un proceso o procedimiento, salvo que el interesado aporte la prueba de lo contrario. Se trata de normas que establecen una exención de prueba de determinados hechos, respecto de los cuales su mera alegación es suficiente para desencadenar los efectos jurídicos que le son propios. Salvo que sean acreditados otros hechos que le sean incompatibles.

En este tipo de normas, la circunstancia de hecho, cuya presencia se da por supuesta, no integra el presupuesto constitutivo del nacimiento del derecho que debería ser objeto de prueba, si bien la acreditación del hecho que le sea incompatible conserva el efecto impeditivo respecto del mismo.

La diferencia fundamental, entre las reglas de presunción y las verdades interinas, radica en que las primeras posibilitan una alteración del objeto de la prueba, en tanto permiten que una realidad sea acreditada a través de la prueba de otro hecho distinto. Mientras que las segundas producen una exoneración de prueba. La diferencia es importante, porque echa luz sobre la conocida discusión relativa a si las reglas de presunción invierten o no la carga de la prueba. En efecto, la consideración unitaria de dos figuras -reglas de presunción y verdades interinas- ha ocasionado que muchos autores, a pesar de postular que las presunciones no invierten la carga de la prueba sino que

²⁷⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 185/186.

modifican su objeto, opinen, al utilizar ejemplos de reglas de presunción que en realidad son verdades interinas, que el efecto de aquellas es invertir la carga de la prueba.

A partir de la diferencia fundamental apuntada, se siguen otras también relevantes. Las verdades interinas tienen una estructura diferente a la de las reglas de presunción, en tanto no relacionan dos afirmaciones distintas a los efectos de la fijación de hechos. En rigor de verdad, determinan la exención de prueba de una afirmación que, por imperio de la ley, se considera acreditada en el proceso, salvo que fuera aportada la prueba de un hecho que le fuera incompatible²⁷⁹. La operatividad de ambas reglas también difiere: mientras que las reglas de presunción exigen la prueba del hecho o la norma -sin la cual no llega a tenerse por probado el hecho presumido-, las verdades interinas no exigen conducta activa alguna por parte del beneficiado de su aplicación, ya que sus efectos jurídicos se producen incluso ante su pasividad.

La delimitación conceptual formulada permite vislumbrar las importantes diferencias existentes entre las figuras que comúnmente son calificadas como “presunciones” y “ficciones”; diferencias que no han sido consideradas -en general- por la doctrina nacional.

²⁷⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 193.

3. LA UTILIZACIÓN DE LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA

3.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha expuesto en el Capítulo 1, el objeto de la presente investigación es determinar si, en el contexto normativo actual -signado por la moderna metodología de precios de transferencia, la adopción del criterio de renta mundial y el auge del intercambio de información tributaria-, subsisten las razones para mantener el actual sistema de reglas de ganancia neta aplicable a beneficiarios del exterior; reglas que se caracterizan, salvo excepciones²⁸⁰, por la inmutabilidad del coeficiente de ganancia neta normativamente establecido. Especialmente teniendo en cuenta que, por aplicación de las aludidas reglas, se produce una incuestionable tensión entre la aplicación de estas y ciertos principios y derechos constitucionales de la tributación. El coeficiente de ganancia neta, establecido por el legislador, puede no encontrarse debidamente fundamentado o no ser acorde con la realidad económica de la operación en cuestión; discordancia que, en ocasiones, puede llegar a ser manifiesta.

Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que, a partir del *leading case* “Hermitage S.A.”²⁸¹, la Corte Suprema parece haber agravado el escrutinio relativo a la razonabilidad de la utilización de la técnica presuntiva. De allí que pueda plantearse, en el estado actual de la cuestión, si la doctrina jurisprudencial sentada en “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”²⁸² puede mantenerse o, en su caso, si cabe formular un nuevo examen de la justificación histórica que, hasta el momento, ha permitido mantener las reglas de ganancia neta aplicables a beneficiarios del exterior.

²⁸⁰ El art. 104 de la LIG establece, en su antepenúltimo párrafo, que los beneficiarios de las rentas, enumeradas en sus incisos g) y h), podrán optar, para la determinación de su ganancia neta sujeta a retención, entre la “presunción” dispuesta en dichos incisos o la suma que resulte de deducir, del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos realizados en el país necesarios para la obtención, mantenimiento y conservación de la renta, así como también las deducciones admitidas por la ley.

Es decir que, en el caso de la ganancia neta de beneficiarios del exterior por la disposición de acciones de sociedades del país o de bienes situados en este, la LIG permite su determinación sobre base real. Ello en razón de que, en este tipo de supuestos, el organismo fiscal puede verificar y fiscalizar con relativa facilidad la conformación del costo computable correspondiente a las acciones o bienes dispuestos.

²⁸¹ Fallos 333:993.

²⁸² Fallos: 324:920.

A continuación, entonces, se formulará un análisis crítico de los pronunciamientos más relevantes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, desde “Hermitage S.A.” en adelante, en relación a la utilización de la técnica presuntiva en el derecho tributario. Ello con el objeto de desentrañar los lineamientos principales de la doctrina del tribunal cimero en la materia, y determinar su razonabilidad, coherencia y corrección a la luz del enfoque conceptual adoptado en la presente investigación.

3.2. EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA (IGMP). LOS CASOS “HERMITAGE” Y “DIARIO PERFIL”

3.2.1. INTRODUCCIÓN

No resulta aventurado sostener que “Hermitage S.A.” constituye el fallo más trascendental en lo que respecta a la utilización de la técnica presuntiva en el derecho tributario. Principalmente debido a que la decisión adoptada significó, en la práctica, la virtual inaplicabilidad de un tributo federal²⁸³. Pero también porque tanto el dictamen de la Procuración General de la Nación como la sentencia de la Corte Suprema realizaron interesantes aportes en relación a la naturaleza jurídica del IGMP, y, a partir de ello, formularon análisis diametralmente distintos en torno a la compatibilidad del citado tributo con el principio constitucional de razonabilidad.

Resulta especialmente interesante, para el objeto de estudio del presente trabajo, la dificultad, que derivó en la adopción de posiciones irreductiblemente contrapuestas, exhibida para desentrañar la naturaleza jurídica del tributo. Puntualmente, para determinar si el hecho imponible del IGMP contenía o no una “presunción”. La dificultad apuntada, vale destacar, no resultó privativa de los tribunales, sino que también se evidencia en las importantes discusiones doctrinarias suscitadas al respecto.

La referida cuestión, vale destacar, reviste especial relevancia práctica en razón de que la respuesta que se brinde al aludido interrogante influirá decisivamente en el enfoque

²⁸³ Conf. RAPISARDA, Mario J., “Ganancia mínima presunta. El ‘perfil’ de un impuesto en peligro de extinción”, *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*, XXI, mayo 2014. El autor sostiene que, a partir del dictado de los fallos “Hermitage S.A.” y “Diario Perfil S.A c/ AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el IGMP quedó en un estado de franca inaplicabilidad por su propia mecánica de liquidación. Por tal motivo, solo subsistiría, en su hipótesis de máxima, para aquellos casos en los que se determine el impuesto a las ganancias, pero este sea tan pobre que no llegue a cubrir el impuesto determinado en el IGMP. Y para aquellos contribuyentes que, habiendo obtenido quebranto, por razones económicas o cualquier otra, no estén dispuestos a afrontar un planteo judicial.

jurídico de la cuestión. En efecto, el análisis acerca de la compatibilidad del IGMP con los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y razonabilidad no resulta el mismo si se determina que el aludido tributo se sustenta en una “presunción” en el marco de la tributación sobre la renta, que si se concluye que tiene las características de un impuesto patrimonial. Por ejemplo, mientras que la prueba de confiscatoriedad, en relación al impuesto sobre la renta, debería guiarse por las directivas reafirmadas recientemente por la CSJN en el *leading case* “Candy S.A.”²⁸⁴, la prueba en la materia, con respecto a los impuestos sobre el patrimonio, debería seguir la doctrina sentada en los precedentes “Ganadera e Industrial Ciriaco Morea S.A.”²⁸⁵, “Giménez Fauvety, Raúl y otros”²⁸⁶ y “Ocampo, Carlos Vicente”²⁸⁷, entre otros.

Lo cierto es que la dificultad apuntada tiene origen en dos causas fácilmente identificables. En primer lugar, la deficiente técnica legislativa que, por ejemplo, llevó a denominar el tributo como “impuesto a la ganancia mínima presunta”, a pesar de que la ley 25.063 no contenía en su articulado “presunción” alguna²⁸⁸. En segundo lugar, una concepción dogmática de “presunciones” y “ficciones” de una amplitud tal que ha llevado, en el caso bajo análisis, a considerar que el juicio *presuntivo* del legislador, en tanto motivo lógico que llevó a la creación del IGMP, torna al hecho imponible del tributo en una “presunción”.²⁸⁹

²⁸⁴ CSJN, “Candy S.A. c/ AFIP y Otro s/ acción de amparo”, Fallos: 332:1571, sent. del 3 de julio de 2009.

²⁸⁵ CSJN, “Ganadera e Industrial Ciriaco Morea S.A. c/ Provincia de Córdoba”, Fallos 210:172, sent. del 27 de febrero de 1948.

²⁸⁶ CSJN, “Giménez Fauvety, Raúl y Otros”, Fallos: 239:157, sent. del 30 de octubre de 1957.

²⁸⁷ CSJN, “Ocampo, Carlos Vicente”, Fallos: 234:129, sent. del 2 de marzo de 1956.

²⁸⁸ Conf. OKLANDER, Juan, “La técnica legislativa en el impuesto a la ganancia mínima presunta (segunda parte)”, *Periódico Económico Tributario*, 2011 (julio-471), 1. Entre algunas de las deficiencias notorias de técnica legislativa presentes en la ley 25.063, señala la adopción del término “activos” para definir el objeto gravado (art.1 de la ley 25.063), la alusión a una “exención” en lugar de un mínimo no imponible (art. 3, inc. j, de la ley 25.063) y la equívoca reglamentación de la deducibilidad del impuesto a las ganancias (art. 13 de la ley 25.063).

²⁸⁹ Como ejemplo de esta posición, cabe citar a Sergio MOHADEB (“Aportes de la Corte Suprema para el control de razonabilidad de las presunciones”, *Doctrina Tributaria Errepar*, XXXII, pág. 464, mayo de 2011), en cuanto sostiene que, en el IGMP, el legislador parte de un supuesto de hecho A (la existencia de ciertos activos) para otorgarle el efecto jurídico B (la presunción de ganancia). En el mismo sentido, llega a sostener, en el citado trabajo, que “*muchas normas generales, sin decirlo a veces contienen presunciones*”.

Lo cierto es que el autor, al formular el enlace entre el hecho A y el hecho B, se limita a indagar en el juicio presuntivo del legislador (equivalente a la presunción “vulgar”), pero omite analizar el texto de la ley. En rigor de verdad, en este tipo de normas, si bien está latente la presencia de un juicio presuntivo, este

A continuación, entonces, se estudiará el *leading case* “Hermitage” y su secuela “Diario Perfil S.A.”²⁹⁰, con el objeto de desentrañar la posición asumida por el tribunal cimero en relación a ciertas cuestiones de interés para la presente investigación. Puntualmente, la concepción de “presunción” adoptada, los motivos que justificarían la utilización de la técnica presuntiva y los recaudos que debe adoptar el legislador en su adopción.

3.2.2. EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA. DISCUSIÓN DOCTRINARIA RESPECTO A SU NATURALEZA JURÍDICA

La ley 25.063²⁹¹ disponía, en el art. 1° del capítulo I del título V, que el IGMP se aplicaba sobre los activos, valuados de acuerdo con las disposiciones de la ley, pertenecientes a un conjunto heterogéneo de sujetos. Entre estos, se encontraban las sociedades domiciliadas en el país, las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país, las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales -en relación a estos-, etc..²⁹²

Por su parte, el art. 13 estableció que el impuesto a ingresar surgiría de la aplicación de la alícuota del 1% sobre la base imponible del gravamen, determinado de acuerdo a las disposiciones de la ley, y que el impuesto a las ganancias, determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquidaba el IGMP, podía computarse como pago a cuenta de este último. La norma en cuestión estipulaba que si resultase insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del IGMP y, por tanto, “*procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los DIEZ (10) ejercicios siguientes un excedente del*

se ha limitado a actuar como *ratio* de la norma, como motivo lógico que ha inducido al legislador a imponer una cierta disciplina de derecho sustancial (conf. TESAURO, F., ob. cit., pág. 169). Se trata de una cuestión generalizada, propia de la simplificación que entraña establecer una regla general de conducta.

Por otro lado, la afirmación de que muchas normas generales contienen presunciones, a veces sin decirlo, trasluce la misma equivocación. En la generalidad de las normas, el juicio presuntivo es utilizado por el legislador -en su sentido de creencia o sospecha- para adaptar la disposición legal al curso normal de los acontecimientos. La diferencia con las reglas de presunción es clara, pues, mientras estas tienen naturaleza procesal al estar orientadas a facilitar la prueba de determinados hechos, la figura bajo análisis carece de dicha naturaleza y finalidad; su juicio presuntivo oficia de motivo para la creación de la norma.

²⁹⁰ CSJN, “Diario Perfil S.A. c/ AFIP – DGI s/ dirección general impositiva”, Fallos: 337:62, sent. del 11 de febrero de 2014.

²⁹¹ Boletín Oficial del 30 de diciembre de 1998. Mediante el art. 76 de la ley 27.260 (B.O. 22/07/2016), se derogó el IGMP para los ejercicios que se iniciaron a partir del 1° de enero de 2019.

²⁹² Conf. art. 2° del capítulo I del título V de la ley 25.063.

impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente”.

Desde su misma sanción, se suscitó una discusión doctrinaria relativa a la naturaleza jurídica del IGMP. Puntualmente, si se trataba de un impuesto a la renta o de un impuesto sobre el patrimonio, y, en su caso, si su hecho imponible contenía o no una “presunción” de ganancia.²⁹³

La mayoría de los autores sostuvo que se trataba de un impuesto a la renta. Fundamentalmente, atendiendo a su estrecha relación con el impuesto a las ganancias y a que su hecho imponible contenía una “presunción”. LITVAK y LASPINA, en un importante trabajo acerca de la imposición sobre base presunta, fueron contundentes al afirmar que el hecho imponible del IGMP contempla una presunción absoluta que no admite prueba en contrario, por lo cual opera como una ficción jurídica.²⁹⁴

En opinión de MOHADEB, el legislador parte de un supuesto de hecho A (la existencia de ciertos activos) para otorgarle el efecto jurídico B (la presunción de ganancia). En este sentido, postulaba una suerte de naturaleza proteiforme del IGMP. En principio, no sería una ficción porque es probable que una empresa, dentro de un periodo de diez años, produjera ganancias. Pero sí lo sería para las empresas que no pudiesen generarla (por ejemplo, algunos fideicomisos de garantía).²⁹⁵

En una posición ecléctica, LUIS O. FERNÁNDEZ se inclinaba por aceptar el enfoque de considerar al impuesto como un tributo sobre la renta presunta, en el entendimiento de que alcanza, junto al impuesto a las ganancias, la misma capacidad contributiva. El impuesto a las ganancias en forma directa o real, y el IGMP en forma indirecta o presunta²⁹⁶. Sin perjuicio de ello, el autor aclaraba que resulta razonable considerar como un impuesto patrimonial a la porción de impuesto a la ganancia mínima

²⁹³ Conf. FERNÁNDEZ, Luis O., “Análisis sobre la constitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta”, *Jurisprudencia Argentina*. Cita Online: 0003/015113.

²⁹⁴ Conf. LITVAK, José D. y LASPINA, Esteban A., *La imposición sobre base presunta*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 247.

²⁹⁵ Conf. MOHADEB, Sergio, ob. cit., pág. 46.

²⁹⁶ Conf. FERNÁNDEZ, Luis O., *Impuesto a la ganancia mínima presunta*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 52.

presunta que, vencidos los plazos legales, no pudiera ser compensada con el impuesto a las ganancias.²⁹⁷

En la posición minoritaria se enrola BRACCIA, quien postulaba que el legislador, al establecer el IGMP y configurar su hecho imponible, no utilizó la técnica de las presunciones legales. En este sentido, aseveraba que, salvo en el encabezamiento del título V de la ley 25.063, donde se nombra al IGMP, en ninguna otra parte del texto legal existe la más mínima alusión al carácter presuntivo del tributo. A su vez, destacaba que el IGMP tiene una relación estrecha y complementaria con el impuesto a las ganancias, aunque el hecho imponible de uno y otro respondiera a diferentes manifestaciones de capacidad contributiva: el patrimonio y la renta, respectivamente.²⁹⁸

Asimismo, sostenía que el legislador había instaurado el IGMP sobre la base de considerar que los activos, afectados a una actividad económica, eran potencialmente aptos para generar una renta, y estableció, por lo tanto, una imposición sobre ellos que operaba coordinadamente con el impuesto a las ganancias. Atendiendo a que el legislador tuvo en cuenta la capacidad económica manifestada por la titularidad de los activos computables, agregaba el autor que no existía presunción alguna, por lo que la ausencia de utilidades efectivas resulta jurídicamente intrascendente.²⁹⁹

OKLANDER, por su parte, sostenía en forma contundente que el término “presunta”, así como cualquier otra derivación del concepto de “presunción”, tanto en su acepción estrictamente jurídica como en lo que hace al significado coloquial que se reconoce al vocablo, es totalmente ajeno a los aspectos sustanciales e incluso formales del IGMP. En este sentido, destacaba, con cita de los conceptos expresados por el diputado Marconato -miembro informante del despacho- cuando se debatió la prórroga del tributo en sesión de la Cámara de Diputados del 6 de diciembre de 2008, que el IGMP constituye un impuesto directo que grava los activos empresarios, y que resulta complementario al impuesto a las ganancias. Asimismo, el autor destacaba que en modo alguno los legisladores, que explicaron la *ratio legis* del tributo, plantearon como finalidad de la norma crear una “presunción” de ningún tipo -que admitiera o no prueba

²⁹⁷ Conf. FERNÁNDEZ, Luis O., “Análisis sobre la constitucionalidad...”, cit.

²⁹⁸ Conf. BRACCIA, Mariano F., “Impuesto a la ganancia mínima presunta: su constitucionalidad. Crítica a fallos ‘Hermitage S.A.’ y ‘Perfil S.A.’”, *Periódico Económico Tributario*, (marzo-559), 1.

²⁹⁹ Conf. BRACCIA, Mariano F., “Impuesto a la ganancia mínima presunta...”, cit.

en contrario- sobre los verdaderos resultados económicos -reales o potenciales- que pudiera producir el objeto del gravamen.³⁰⁰

Respecto al carácter complementario del IGMP, OKLANDER explicaba que su finalidad apunta a combatir la elusión y evasión del impuesto a las ganancias, habida cuenta de la complejidad de este y las limitaciones de la administración fiscal para fiscalizar su cumplimiento³⁰¹. En este sentido, GAGGERO y GÓMEZ SABAINI³⁰² coincidían en que la denominación que se había asignado al IGMP provenía del hecho que, a los fines de asegurar la recaudación del impuesto a las ganancias, solo debía realizarse su pago en la medida que el importe determinado en este fuese inferior al establecido en el IGMP.

A partir del texto de la ley y los fines determinantes para la creación del IGMP, OKLANDER concluía que el tributo en cuestión nada tenía que ver con ningún tipo de “presunción”. Sino con la decisión de obligar directamente a los titulares de ciertos activos productivos a tributar sobre base cierta y concreta, sometiéndolos a una presión fiscal que alcanzara su máximo del 1% cuando la materia imponible en el impuesto a las ganancias fuese nula. De allí que, independientemente de que los activos tuvieran como única contrapartida el patrimonio del sujeto, o bien hayan sido financiados total o parcialmente por terceros, lo que verdaderamente importa, a los fines de esta forma de imposición, es la pertenencia de tales recursos y su nivel de “subproductividad”.³⁰³

Se advierte con meridiana claridad que se trata de posiciones irreductiblemente encontradas, que, paradójicamente, recurren a argumentos de similar origen. En efecto, ambas parten de una interpretación literal de la ley 25.063, pero, mientras una posición asigna valor preponderante a la denominación del tributo, la otra destaca que el articulado de la ley no menciona la palabra “presunción”. A su vez, citan distintas expresiones del debate parlamentario que derivó en la sanción de la ley 25.063 y de su prórroga en el año

³⁰⁰ OKLANDER, Juan, “La técnica legislativa...”, cit.

³⁰¹ OKLANDER, Juan, “La técnica legislativa...”, cit.

³⁰² *Argentina Cuestiones macrofiscales y reforma tributaria*, Fundación OSDE Centro Interdisciplinario para el estudio de Políticas Públicas, Buenos Aires, 2002, pág. 96.

³⁰³ OKLANDER, Juan, “La técnica legislativa...”, cit. El autor llega a proponer la rectificación del *nomen juris* elegido por el legislador, por uno que fuese representativo de la verdadera *ratio legis*, así como del objeto gravado. A partir de ello, propuso el nombre de “impuesto a la subproductividad de los activos” u otra locución análoga.

2008. Unas, favorables a considerar que el legislador “presumió” la generación de una renta por la tenencia de ciertos activos productivos; otras, favorables a concluir que el IGMP fue concebido como un impuesto sobre los activos improductivos.

3.2.3. NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

Como se ha visto, la discusión subyacente es clara: determinar si el hecho imponible del IGMP contempla o no una “presunción”; discusión, vale destacar, cuyo resultado tiene efectos jurídicos concretos, atendiendo a que influye decisivamente en el análisis constitucional de razonabilidad del tributo.

Se advierte, en este punto, que las posiciones en torno a la cuestión parten de nociones imprecisas de “presunción” y “ficción”, lo cual dificulta enormemente el análisis. A punto tal que, de acuerdo a la posición sostenida en el presente trabajo, la CSJN ha declarado la inconstitucionalidad del IGMP partiendo de un desarrollo doctrinal, respecto a la utilización de las presunciones en el derecho tributario, que resulta equívoco. Fundamentalmente debido a que no existe “presunción” alguna en el hecho imponible del tributo.³⁰⁴

En este sentido, y como se ha puesto de resalto en el Capítulo 2, existen normas que, al decir de SÁINZ DE BUJANDA, tienen un juicio presuntivo que actúa como su fundamento³⁰⁵. Ello en razón de que, cuando se establece una regla general de conducta, una de las principales dificultades radica en conciliar la necesaria simplicidad de la norma con la diversidad de situaciones que debe regular. Lo que sucede generalmente es que se toma en consideración un número reducido de presupuestos de hecho -en el que deberían agruparse la mayoría de las situaciones previsibles- y un número reducido de consecuencias jurídicas. El esfuerzo simplificador, vale destacar, se asienta en la creencia

³⁰⁴ En el ámbito doctrinal, este errado enfoque de la CSJN ha llevado a algunos autores a realizar especulaciones sobre la proyección del fallo “Hermitage S.A.” a otras “presunciones” en el derecho tributario. Ejemplo de lo expuesto es el trabajo de Sergio MOHADEB (ob. cit.), en donde el autor dedica un capítulo entero a especular acerca de la posibilidad de realizar planteos análogos al que dio origen a “Hermitage S.A.” en los casos del “monotributo” (ley 24.977 y modificatorias), del impuesto sobre los bienes personales correspondientes a las acciones o participaciones sociales (ley 23.966 y modificatorias) y la prohibición de deducir pagos en efectivo establecida por la ley 25.345. En lo que respecta a la norma citada en último término, cabe poner de resalto que el tribunal cimero la declaró inconstitucional en el fallo “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) c/ DGI s/” (M. 1328. XLVII. REX, sent. del 19 de marzo de 2014).

³⁰⁵ Conf. SÁINZ DE BUJANDA, F., ob. cit., pág. 214.

de que la opción elegida es conveniente para la mayoría de las situaciones que deben ser reguladas.³⁰⁶

Se produce, entonces, un juicio de oportunidad entre las diversas alternativas posibles, y se adopta finalmente la solución que se considera óptima para los fines perseguidos. Tiene lugar, por lo tanto, un juicio presuntivo -en el sentido de presunción vulgar: sospechar, conjeturar, creer- del que resulta la norma finalmente establecida. Como bien señala TESAURO, en este tipo de normas, si bien está latente la presencia de un juicio presuntivo, este se ha limitado a actuar como *ratio* de una norma; como motivo lógico que ha inducido al legislador a imponer una cierta disciplina de derecho sustancial.³⁰⁷

El juicio presuntivo es utilizado por el legislador -en su sentido de creencia o sospecha- para adaptar la disposición legal al curso normal de los acontecimientos. La diferencia con las reglas de presunción es clara, pues, mientras estas tienen naturaleza procesal -al estar orientadas a facilitar la prueba de determinados hechos-, la figura bajo análisis carece de dicha naturaleza y finalidad. Su juicio presuntivo oficia de motivo para la creación de la norma.

En lo que respecta al IGMP, el juicio presuntivo (en su término vulgar) se encuentra en la etapa de creación de la norma; es decir, en la mente del legislador. Este, partiendo de la creencia o sospecha que -en el orden normal de las cosas- la titularidad de activos productivos debe producir una cierta rentabilidad que justifique su mantenimiento, dispuso la creación de un impuesto patrimonial; impuesto cuya base imponible, conforme al juicio presuntivo referido *supra*, se conforma por la propiedad o tenencia de ciertos activos productivos.

En forma similar al famoso ejemplo de DECOTTIGNIES, el legislador, al establecer el hecho imponible del IGMP, partió de una multiplicidad de situaciones y casos (v.gr. la rentabilidad potencial o actual de los activos, por ejemplo, varía dependiendo de la industria)³⁰⁸. En ese marco, y atento a la dificultad de aprehender todas

³⁰⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 169.

³⁰⁷ Conf. TESAURO, F., ob. cit., pág. 192.

³⁰⁸ GEBHARDT, Jorge y LITVAK, José D. (*La imposición...*, cit., pág. 6) señalan que la conformación del IGMP transgrede la regla de la equidad, toda vez que estructura la base y la tasa sin ponderar debidamente todo el universo de contribuyentes. En este sentido, expresan que, al establecer una única base

las situaciones posibles, decidió reducir la multiplicidad a la unidad, al establecer que se abonaría un impuesto equivalente al 1% de los activos computables. Sin formular -en principio- distinciones que ponderasen, por ejemplo, la actividad desarrollada, la antigüedad de los activos o el grado y tipo de endeudamiento de los contribuyentes.³⁰⁹

Pero no se trata de que se “presuma” un rendimiento mínimo del 1% para los activos productivos, sino que el legislador consideró que ese rendimiento resultaba razonable en la mayoría de los supuestos. En consecuencia, creó un tributo de carácter patrimonial, como lo es el IGMP, y estableció una alícuota que, de alguna manera, considera ese rendimiento potencial³¹⁰. Pero se trata, claro, de una presunción vulgar de la *ratio legis* que determinó la decisión adoptada por el legislador.

Desde esta perspectiva de análisis, resulta incorrecto calificar como presuntivo al IGMP, en razón de que en este no concurre ninguno de los elementos que caracterizan a las reglas de presunción. Tanto la estructura, como la función y efectos de las normas del IGMP difiere claramente de los de las normas propiamente presuntivas, puesto que no pretenden facilitar la prueba de un hecho a través de otro distinto.

Si bien es cierto que el nombre mismo del tributo alude a la existencia de una renta presunta, cabe poner de resalto que, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es necesario indagar lo que dicen jurídicamente. En esa indagación, no cabe prescindir de las palabras de la ley, pero tampoco ceñirse rigurosamente a ellas cuando

y alícuota, sin distinción alguna y sin evaluar cada una de las situaciones que se pueden presentar, necesariamente genera el referido efecto. En cuanto difieran ciertos elementos, tales como tasa de retorno de capital, tipo de actividad, tamaño y tecnología utilizada por la empresa, se privilegiaría a quienes necesitan menor uso del capital, y se verían perjudicadas las explotaciones que requirieran mayor utilización de capital. Lo mismo sucedería con las empresas antiguas cuyos bienes de capital estuviesen amortizados, en contraposición con las empresas jóvenes cuyos activos representan mayor valor.

Los autores señalan que la presencia de factores económicos o financieros que hacen improductivo el capital, e impiden alcanzar la rentabilidad prevista, constituye una circunstancia que, si no es contemplada en la ley del gravamen a los fines de su determinación, afecta el principio de capacidad contributiva.

³⁰⁹ Puede sostenerse que el legislador sí ponderó ciertas circunstancias particulares, al establecer reglas especiales a través de las exenciones (art. 3° de la ley 25.063), las reglas de conformación de la base imponible (arts. 4° y 12 de la ley 25.063), y el tratamiento de entidades financieras, compañías de seguros y consignatarios de hacienda, frutos y productos del país (art. 11 de la ley 25.063).

³¹⁰ En similar orden de ideas, BRACCIA (“Impuesto a la ganancia mínima presunta...”, cit.) sostiene, en términos contundentes, que “...el propósito del legislador al instaurar el IGMP no fue establecer una presunción absoluta de ganancia mínima, sino diseñar un instrumento legal que precisamente contribuyese a su generación mediante el castigo a los activos improductivos. La finalidad del IGMP no fue cobrar un impuesto sobre un hecho presumido, sino generar las condiciones para que se produzca la obtención efectiva de ganancias, para lo cual ideó un mecanismo de estrecha complementariedad con el impuesto a las ganancias”.

una interpretación razonable y sistemática así lo requiera³¹¹. A partir de lo expuesto, resulta claro que el nombre del tributo no se condice con su configuración jurídica, ya que no se incluía ninguna presunción jurídica en el articulado de la ley 25.063³¹². Si bien este tipo de defectuosa técnica legislativa atenta contra la seguridad jurídica³¹³, no puede hacerse prevalecer el nombre del tributo por sobre su concreta configuración jurídica.

Es más, los legisladores, que plantearon la *ratio legis* del proyecto de ley, no aludieron, como finalidad de la norma, crear una “presunción” de ningún tipo -que admitiera o no prueba en contrario- sobre los verdaderos resultados económicos -reales o potenciales- que pudiese producir el objeto del gravamen. Tampoco al uso de presunciones o inferencias de ningún tipo en lo que hace a las características del impuesto. Tanto en su redacción original, como en la que resulta de sus numerosas modificaciones, el análisis gramatical y lógico del texto legal muestra que la yuxtaposición del adjetivo “presunta”, como calificativo del sustantivo “ganancia”, no pasa de ser pura y exclusivamente nominal.³¹⁴

El enfoque conceptual adoptado en el Capítulo 2, que se estima idóneo para superar las imprecisiones, incorrecciones e incoherencias del adoptado por la doctrina y jurisprudencia mayoritaria en Argentina, permite vislumbrar que, al margen de las

³¹¹ CSJN, “Bulascio, Alberto Miguel c/ Ares de Parga, Juan José y otro”, 330:2093, sent. del 3 de octubre de 1997.

³¹² Conf. BRACCIA, “Impuesto a la ganancia mínima presunta...”, cit., y OKLANDER, Juan, “La técnica legislativa en el impuesto a la ganancia mínima presunta (primera parte)”, *Periódico Económico Tributario*, 2011 (julio-470), 1.

³¹³ La crítica relativa a la deficiente técnica legislativa, utilizada en la ley 25.063, constituye uno de los puntos centrales del voto de la mayoría de la CSJN en la causa “Hermitage S.A.”. En efecto, el tribunal cimero expresó: “7º) *Que, como primera aproximación a la cuestión debatida, no resulta ocioso recordar que la Corte ha sostenido en reiteradas oportunidades que es necesario que el Estado prescriba claramente los gravámenes para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus respectivas conductas en materia tributaria (Fallos: 253:332; 255:360; 312:912; 315:820; 316:1115; 312:153; 324:415; 327:1051 y 1108; 330.3994; 331:2649). Desde la premisa expuesta, puede afirmarse que la ley que establece el impuesto aquí cuestionado no contiene una redacción clara y precisa, circunstancia que demuestra una deficiente técnica legislativa. Para corroborar ese aserto, basta tener en cuenta los debates que se han suscitado acerca de la propia naturaleza del impuesto y de la hipótesis de incidencia que adopta la ley, aspectos elementales que deberían desprenderse con total nitidez del texto legal. En ese sentido, resulta ilustrativo agregar que la falta de claridad de las normas examinadas ha generado interpretaciones encontradas sobre tales puntos y, como lógico correlato, conclusiones diversas sobre la validez del gravamen...*”.

³¹⁴ Conf. OKLANDER, Juan, “La técnica legislativa en el impuesto a la ganancia mínima presunta (primera parte)”, cit.

opiniones discordantes de los legisladores que discutieron el proyecto de ley³¹⁵, existe uniformidad en una cuestión. No se discutía la aprobación de un instituto probatorio, sino de un impuesto destinado a castigar los activos improductivos y a obstaculizar la elusión del impuesto a las ganancias.³¹⁶

La estrecha complementariedad existente entre el impuesto a las ganancias y el IGMP, establecida en el art. 13 del capítulo I del título V de la ley 25.063, no debe llevar a asimilar ambos tributos. En rigor de verdad, la complementariedad denota que se trata de dos tributos claramente diferenciados, principalmente debido a los diferentes hechos económicos contemplados como hipótesis de incidencia³¹⁷. El legislador se ha valido de un impuesto de carácter patrimonial -IGMP- para inducir, en línea con recomendaciones internacionales³¹⁸, al cumplimiento y pago del impuesto a las ganancias, al menos en un

³¹⁵ Con el objeto de demostrar que el IGMP traslucía la existencia de una presunción absoluta de renta, el voto mayoritario de la CSJN citó, en la causa “Hermitage S.A.”, las opiniones de los diputados Lamberto -miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda- y Alessandro, y de los senadores López, Balter, Natale, Ulloa y Verna.

OKLANDER, crítico del fallo del tribunal cimero, citó algunos conceptos del diputado Gustavo Ángel Marconato, miembro informante del despacho, en oportunidad del debate relativo a la prórroga del IGMP en sesión de la Cámara de Diputados del 6 de diciembre de 2008.

³¹⁶ GAGGERO, Jorge y GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos (Diario La Nación, artículo del 5 de septiembre de 2010, portada de la Sección “Economía y Negocios”) coinciden en que la denominación que se asignó al IGMP proviene del hecho que, a los fines de asegurar la recaudación del impuesto a las ganancias, solo debe realizarse su pago en la medida que el importe determinado en este sea inferior al establecido por el IGMP.

³¹⁷ Conf. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, “Gutiérrez y Belinsky S.A.C.I.A.”, sent. del 12 de julio de 2004. Voto del Dr. Agustín Torres, considerando IV.

³¹⁸ Entre otros, la CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe), organismo dependiente de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), y el Fondo Monetario Internacional. Una de las publicaciones de la CEPAL, que puede consultarse al respecto, es el documento identificado como “Serie Gestión Pública 70”, titulado “La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina” (Santiago de Chile, enero de 2009). Según el estudio citado en último término (pág. 25), estos gravámenes han demostrado su eficiencia para limitar la evasión en épocas de rentabilidad, pero se encuentran en crisis en los periodos en que dicha rentabilidad media se reduce sustancialmente o tiende a desaparecer.

Vito TANZI (*Hacienda pública en los países en vías de desarrollo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, Capítulo 13) ha sido uno de los más entusiastas impulsores del IGMP en Argentina, sobre la base de considerarlo como un impuesto a la renta potencial o *ex ante*. En este sentido, el aludido economista ha destacado la mayor propensión a exteriorizar ganancias que, de no existir un gravamen del tipo del IGMP, no se exteriorizarían.

En el mismo sentido, Jorge GEBHARDT (“El impuesto a la ganancia mínima presunta y la jurisprudencia”, *Doctrina Tributaria Errepar*, XXXIX, pág. 923, septiembre 2018) señala que el impuesto tiene su justificación en el desarrollo efectuado por técnicos del Fondo Monetario Internacional sobre finales de la década de 1980, principalmente quien fuera su director de Asuntos Fiscales, Vito Tanzi, y posteriormente vuelto a apoyar por otro de sus técnicos, Víctor Thuronyi, en 1996. El tributo se aplicó en primer lugar en México, y fue instaurado en Argentina en el año 1990, al derogarse el impuesto sobre los capitales y crearse el impuesto sobre los activos -antecedente del IGMP-. Ello como consecuencia de la Carta de Intención suscripta por el Gobierno nacional a los efectos de obtener el denominado *Stand By*

nivel mínimo. Y, para alcanzar tal objetivo, ha recurrido a un arbitrio más sencillo como es el de gravar los activos empresarios, de mucho más fácil detección y fiscalización.³¹⁹

En definitiva, se entiende que resulta incorrecto calificar al IGMP como un tributo presuntivo, en razón de que en este no concurre ninguno de los elementos que caracterizan a las reglas de presunción. El IGMP responde a las características de un impuesto al patrimonio, más precisamente un impuesto a los activos improductivos o no rentables. No existía una presunción de ganancia neta en la ley 25.063, sino que el legislador eligió el patrimonio de ciertos sujetos como manifestación de capacidad contributiva sobre la cual se exigía el tributo.

3.2.4. LA CAUSA “HERMITAGE”

3.2.4.1. HECHOS DEL CASO

Hermitage S.A. promovió una acción declarativa de certeza con el objeto de que se hiciera cesar el estado de incertidumbre generado a raíz de su consideración como sujeto pasivo del IGMP, cuya inconstitucionalidad solicitaba. En el peritaje contable, producido en el marco de la causa, se demostró que, en los periodos fiscales 1995, 1996 y 1998, la actora había registrado pérdidas, y además tenía pérdidas impositivas que obstarían a descontar el IGMP e incrementarían aún más el detrimento contable e impositivo; circunstancias que, a entender de la empresa, desvirtuaba la existencia de una “ganancia presunta”.

En su oportunidad, el Juez de primera instancia rechazó la demanda. Ante la apelación de la empresa, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, por mayoría³²⁰, revocó la aludida decisión, hizo lugar a la demanda y, consecuentemente, declaró la inconstitucionalidad del IGMP.³²¹

Arrangement (Acuerdo de Crédito Contingente) con el Fondo Monetario Internacional, que permitiera paliar los dos procesos hiperinflacionarios sufridos por nuestro país durante 1989 y 1990.

³¹⁹ OKLANDER, Juan, “La técnica legislativa en el impuesto a la ganancia mínima presunta (primera parte)”, cit.

³²⁰ Integrada por los Dres. Luis C. Otero y Carlos M. Grecco.

³²¹ CNACAF, Sala V, “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos Título 5 Ley 25063 s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 13 de febrero de 2002. Publicado en La Ley 23/05/2003, 7-IMP2003-B, 2129.

Para así resolver, el tribunal consideró que el referido tributo había creado una presunción de renta basada exclusivamente en la existencia de activos en poder del contribuyente, lo cual evidencia una marcada desconexión entre el hecho imponible y su base de medición. Ello en razón de que omitía ponderar, en esta última, a los pasivos, en vulneración a los principios de igualdad, proporcionalidad y capacidad contributiva. Añadió que, con la finalidad expresa de obligar compulsivamente al poseedor de un activo a generar rentabilidad, el legislador había tornado utópica la garantía de razonabilidad, pues estableció tributos que desestiman, de manera anticipada y mediante “presunciones”, toda acreditación de la falta de capacidad contributiva que pudiese intentar el contribuyente. En esa línea, puso de resalto que, según las conclusiones del peritaje contable producido en autos, la actora había registrado pérdidas, en los ejercicios de los años 1995, 1996 y 1998, que obstarían a descontar el IGMP. En consecuencia, tuvo por acreditada la ausencia de capacidad contributiva, la cual juzgó como soporte inexcusable de validez de todo gravamen.

En vivo contraste, la minoría del tribunal³²² sostuvo que el IGMP grava activos, y no la existencia efectiva de ganancias. Por tal motivo, postuló que el hecho que la actora hubiese tenido quebrantos con anterioridad no la eximía de ser sujeto pasivo del tributo, en la medida que poseía activos que podían llegar a producir una ganancia. Asimismo, desestimó la violación al principio de igualdad aduciendo que la actora sería tratada igual que todo otro sujeto pasivo del impuesto, sobre la base de la alícuota aplicable conforme los activos valuados.

En oportunidad de recurrir la sentencia ante la CSJN, el fisco nacional denunció el equívoco incurrido por el *a quo* fundado en la interpretación semántica del nombre del impuesto, que en forma alguna creaba una presunción *iuris tantum* de renta. En opinión de la recurrente, la ley partía de la aptitud de los activos para generar ganancia, que era presumida en forma abstracta y objetiva, sin admitir prueba en contrario. Esta presunción,

³²² El voto de la minoría fue suscripto por el Dr. Pablo Gallegos Fedriani. Cabe aclarar que el magistrado se remitió a su voto en la causa “Lindberg Argentina S.A.” (CNACAF, Sala V, sent. del 17 de septiembre de 2001; cita online: AR/JUR/3869/2001). En consecuencia, los fundamentos reseñados corresponden a la referida causa.

agregó, estaba legalmente desvinculada de la renta real, lo cual no implicaba que el tributo prescindiera de la capacidad contributiva, la cual se verificaba respecto del patrimonio.³²³

3.2.4.2. EL DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

En su dictamen del 4 de noviembre de 2003, la Procuración General de la Nación señaló que, del proyecto de ley que dio origen al IGMP, surge que el tributo calcula una rentabilidad mínima de los activos sujetos a sus disposiciones³²⁴. Y que busca castigar aquellos que se encontraban por debajo de tal baremo, sometiéndolos al pago de un tributo proporcional del uno por ciento (1%) sobre su valor. Los activos, que se encontraban por encima de la rentabilidad mínima presumida, solo pagarían impuesto a las ganancias en función de la renta neta efectivamente generada.

En opinión de la PGN, el IGMP es un tributo que presume, abstracta y objetivamente, la aptitud de los activos para generar renta, sin admitir prueba en contrario. Ello surge, añadió, de la comparación con otras presunciones establecidas por el legislador en materia tributaria, donde expresamente se había contemplado posibilidad de demostrar contra ellas (*v.gr.* ley 23.256 y decreto 2073/85). En esa línea, postuló que, en el régimen del impuesto a la ganancia mínima presunta, la capacidad contributiva considerada es la aptitud del activo para generar beneficios; criterio este que se aviene a la función social que posee el capital como instrumento de producción³²⁵. A partir de ello, concluyó que la sentencia de la Sala V de la CNACAF, en cuanto dejó de lado la presunción absoluta de ganancia fijada por la ley -con sustento en los reiterados quebrantos sufridos por la actora-, no resultaba una razonable derivación de la mecánica general de la ley, ni de los fines perseguidos por el legislador al implantarla.

En lo que aquí interesa, la PGN sostuvo que la presunción de renta, establecida en la ley 25.063, resulta razonable, en tanto toma en consideración una inferencia lógica a partir de una manifestación de capacidad contributiva existente, como es el activo. Por el

³²³ En apoyo de su postura, citó la opinión de Dino JARACH (“Impuesto sobre el patrimonio y las sucesiones o donaciones”, ponencia presentada en la conferencia celebrada en Santiago de Chile, diciembre de 1992, organizada por OEA, BID y CEPAL), en cuanto manifestó que el patrimonio, como medida de la capacidad contributiva, indica esencialmente una riqueza potencial, que puede o no ser actual.

³²⁴ “Hermitage S.A. c/ PEN (M° EYOSP) Título 5 Ley 25.063 s/ Proceso de Conocimiento. Recurso Extraordinario”, S.C. H. 442, L. XXXVIII, dict. del 4 de noviembre de 2003.

³²⁵ Con cita de Fallos: 286:166, 177.

contrario, aseveró que lo irrazonable y contrario al sentido común sería presumir que una explotación pudiese subsistir con un activo improductivo.

Es decir que, tanto en la sentencia de la Sala V de la CNACAF como en el dictamen de la PGN, puede advertirse la existencia de consenso en lo que respecta a que el IGMP se sustenta en una presunción. La diferencia estriba en que el tribunal consideró, por mayoría, que la presunción de ganancia neta es irrazonable por desestimar, de manera anticipada y general, toda acreditación de la falta de capacidad contributiva que pudiese intentar el contribuyente. Mientras que la PGN defendió la razonabilidad de la “presunción”, al considerar que parte de la existencia de ciertos activos, los cuales constituyen una manifestación de capacidad contributiva existente y actual.

3.2.4.3. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA. VOTO DE LA MAYORÍA

Casi 7 años después de la emisión del dictamen de la PGN, la Corte Suprema dictó sentencia en la causa “Hermitage S.A.”. El voto de la mayoría -integrada por los Dres. Lorenzetti, Fayt, Petracchi, Maqueda y Zaffaroni- circunscribió el *tema decidendum* a determinar si el modo de imposición que representa el IGMP, en la medida que no tiene en cuenta el pasivo de los contribuyentes y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, resultaba inconstitucional en el caso bajo análisis. Es decir que el tribunal cimero analizó, en su voto mayoritario, la razonabilidad de la forma de conformación de la base imponible del tributo -al comprender exclusivamente el activo de la explotación comercial- y del carácter absoluto de la “presunción” de renta establecida.

En este sentido, el voto de la mayoría postuló que, producto de una deficiente técnica legislativa, no existía consenso en aspectos elementales tales como la naturaleza del impuesto y de la hipótesis de incidencia que adoptaba la ley 25.063. Con el objeto de desentrañar la naturaleza del IGMP, el tribunal recurrió al mensaje n° 354 de elevación del proyecto de ley, y a las opiniones expuestas por los legisladores con motivo del debate ocurrido en el recinto. A partir de lo expresado por quienes presentaron la propuesta de ley, como algunos de los oponentes a esta, concluyó que con el tributo creado trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima, cuya existencia se presume en términos absolutos. Es decir, con abstracción de que esa renta efectivamente se hubiese generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario.

En opinión del voto mayoritario, el nacimiento de la obligación tributaria se sujetó así a la presunción de una ganancia mínima, y esta inferencia tuvo por sustento la existencia, en poder de cierta clase de sujetos, de aquellos bienes computables que componen su activo. El tributo, añadió el tribunal, fue concebido con dos características salientes:

a) la presunción alcanza por igual a una diversidad de sujetos pasivos, que tienen las más variadas formas de organización -v.gr. sociedades, asociaciones civiles y fundaciones, empresas y explotaciones unipersonales- y que se dedican a una pluralidad de actividades económicas distintas.

b) la imposición, en cuanto al activo gravado en el país, recae sobre aquellos bienes cuyo valor, en conjunto, supere la suma de doscientos mil pesos (\$200.000).

A partir de este enfoque conceptual, en donde había concluido en la existencia de una “presunción” en el hecho imponible del IGMP, el tribunal expresó que, como principio general, no es objetable que el legislador, al establecer un tributo, utilice la técnica de las presunciones. Aunque enfatizó que, para evitar situaciones inicuas, su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen. Especialmente en el caso de las presunciones *iuris et de iure*, en el que la tensión entre los principios de justicia tributaria y de capacidad contributiva adquiere “su mayor dramatismo”.

Cabe destacar, en este punto, que el voto de la mayoría citó, como ejemplo del juicio estricto que debe realizarse en materia de presunciones absolutas, a la decisión tomada en la causa “Asoc. de Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición D.G.I.”³²⁶. Cabe recordar que, en la aludida causa, el tribunal cimero había convalidado la regla, contenida en la LIG, que considera ganancia neta, de fuente argentina, al 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios, por la explotación en el país de transmisiones de radio y televisión emitidas en el exterior.

A diferencia del referido caso, el voto mayoritario puntualizó que el IGMP pesa sobre un universo de actividades heterogéneas y sobre innumerables formas de organización de los recursos humanos. En este sentido, expresó que el legislador, sin tener

³²⁶ Fallos: 324:920.

en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto -sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrían una renta equivalente al 1% del valor de estos. Sin brindar fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se obtuvo la ganancia presumida por la ley.

A juicio de la mayoría, la iniquidad de esta clase de previsión se configuraría ante la comprobación fehaciente de que aquella renta, presumida por la ley, no ha existido; comprobación que, en el caso concreto, tuvo por probada. A partir de ello, concluyó que el medio utilizado por el legislador, para la realización del fin que procuraba, no respeta el principio de razonabilidad de ley y, por lo tanto, las normas impugnadas eran constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso.

Es decir que, de acuerdo a la mayoría de la CSJN, la “presunción absoluta” de obtención de una renta neta equivalente al 1% de los activos -para cualquier tipo de actividad, sin diferenciación alguna-, utilizada por el legislador como medio, resulta irrazonable atendiendo a los fines, trazados por el legislador, de inducir al pago del impuesto a las ganancias y de castigar a los activos improductivos.

3.2.4.4. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA. VOTO DE LA MINORÍA

En vivo contraste, la minoría del tribunal, conformada por las Dras. Highton de Nolasco y Argibay, propugnó revocar la sentencia de la Sala V de la CNACAF y rechazar la demanda.

Para así decidir, el voto minoritario sostuvo que, conforme surgía de los antecedentes parlamentarios, el legislador instauró el IGMP sobre la base de considerar que los activos, afectados a una actividad económica, son potencialmente aptos para generar una renta. Desde esta perspectiva de análisis, consideró que la cuestión controvertida consistía en determinar si ese modo de imposición, en cuanto no tenía en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos en la norma y se desentendía de la existencia de utilidades efectivas, resulta inconstitucional, en tanto la actora había demostrado que su explotación comercial había arrojado pérdidas en los periodos fiscales 1995, 1996 y 1998.

De acuerdo a la minoría, la titularidad de activos, afectados a una explotación comercial durante los ejercicios controvertidos, constituye una manifestación de

capacidad contributiva sobre la cual el legislador -según su criterio o valoración- puede imponer un tributo. En ese sentido, destacó que no parecía correcto sostener que el único índice de capacidad contributiva aceptable fuese la efectiva obtención de réditos o ganancias, ya que la propiedad de determinados bienes constituye una exteriorización de riqueza susceptible de ser gravada³²⁷. Siempre y cuando la imposición no transgreda los límites constitucionalmente admisibles y, en particular, no se demuestre la existencia de un supuesto de confiscatoriedad.

En ese marco, el voto minoritario afirmó que establecer un gravamen que recaer sobre activos, fundado en la consideración de que los bienes afectados a una actividad económica son potencialmente aptos para generar una renta, no resulta descalificable desde el punto de vista de la razonabilidad. Máxime teniendo en cuenta la modicidad de la alícuota (1%) fijada por la ley. Adhiriendo a lo señalado por la Procuración General de la Nación, aseveró que lo irrazonable, y contrario al sentido común, sería presumir que una explotación pudiese subsistir con un activo improductivo.

Finalmente, señaló, en lo que respecta al análisis de confiscatoriedad, que el peritaje contable carecía de aptitud para demostrar la existencia de un supuesto de confiscatoriedad. Ello en razón de que, tratándose de un impuesto al patrimonio, no se había realizado una prueba concluyente³²⁸ tendiente a demostrar que el tributo absorbiera una porción sustancial de la renta o el capital³²⁹; prueba que, a los efectos de una apreciación cuantitativa, exige considerar la productividad posible del bien. Es decir, su

³²⁷ Al respecto, el maestro José O. CASÁS (“Breves reflexiones sobre el fallo ‘Hermitage S.A.’”, papel de trabajo presentado al Instituto de Derecho Tributario de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales (agosto 2010), sostuvo: “*Me parece válida una afirmación que está contenida en el dictamen de la Procuradora General y en el voto en disidencia, en el sentido de ‘que los activos afectados a una actividad económica son potencialmente aptos para generar una renta y que un impuesto de tal naturaleza puede cumplir una finalidad incentivante’*”. Entre los antecedentes jurisprudenciales del tribunal cimero que citó en apoyo de su postura, se encuentran el caso “Felicitas Guerrero de Mihanovich v. Provincia de Córdoba” (Fallos: 200:128), en donde se expresó: “*No cabe así tener en consideración ni la disminución o supresión de las utilidades por circunstancias eventuales, ni la que proviene de la inapropiada administración del contribuyente*”. También trajo a colación lo decidido en la causa “Luis López y otro v. Provincia de Santiago del Estero” (Fallos: 314:1293), en donde la CSJN postuló que: “*La garantía de ese derecho (el de propiedad) no importa obstáculo para la aplicación de gravámenes que pueden conducir, sin mengua de su validez constitucional, a la aplicación de alícuotas más elevadas en orden a gravar...bienes inexplorados o que lo son de manera que no concuerden con los fines de desarrollo y promoción económicos que, reconocidos expresamente en la Constitución como atributos de los poderes federales y provinciales (arts. 67, inc. 16 y 107), han sido recordados en numerosos fallos de esta Corte*”.

³²⁸ Con cita de Fallos: 322:3255.

³²⁹ Con cita de Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56, entre otros.

capacidad productiva potencial³³⁰. Cabe recordar, en este punto, que el informe pericial contable se había limitado a acreditar que la empresa había tenido resultados económicos negativos (pérdidas) en los últimos años y que la determinación del impuesto a las ganancias había arrojado saldos negativos. De manera que, en los últimos diez ejercicios, solo en uno había tenido que abonar el impuesto a las ganancias.

3.2.5. LA CAUSA “DIARIO PERFIL”

3.2.5.1. HECHOS DEL CASO

El fallo de la Corte Suprema, recaído en la causa “Diario Perfil S.A.”³³¹, sirvió para despejar algunas dudas que se habían planteado en relación a los alcances de la sentencia dictada en “Hermitage S.A.”. Puntualmente, la decisión recaída en el citado *leading case* no había abordado, específicamente, los efectos de la complementariedad del IGMP con el impuesto a las ganancias. Lo cual había llevado a sostener que, para lograr la aplicación de la doctrina “Hermitage S.A.”, debía producirse prueba para acreditar que no se poseía renta en los próximos 10 años, lo cual obstaría a su cómputo como pago a cuenta³³². O que el contribuyente no debía limitarse a demostrar que no obtuvo ganancias durante el periodo bajo examen, sino que también debía acreditar que los activos sometidos a gravamen no tenían potencialidad de producir rentas.³³³

En el caso bajo análisis, el contribuyente había promovido un reclamo de repetición de los pagos realizados en concepto de anticipos del IGMP, correspondientes al ejercicio fiscal 1999, con sustento en que, en ese periodo, había tenido un resultado contable negativo superior a \$2.600.000.

En su oportunidad, la Sala IV de la CNACAF, al revocar la sentencia de primera instancia, rechazó la demanda de repetición aduciendo que el IGMP es un tributo que grava los activos de las empresas, sin que se requiera la existencia de una ganancia. Destacó, además, que la presunción de que el activo ha de producir, como mínimo, una

³³⁰ Con cita de Fallos: 314:1293; 322:3255 y sus citas.

³³¹ Fallos: 337:62.

³³² JANUSZWEWKI, Karina, “Pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta en el impuesto a las ganancias y su correspondencia”, *Impuestos*, 2011-11, pág. 65.

³³³ Es la posición adoptada por la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Diario Perfil S.A.”, que motivó la intervención de la CSJN que se comenta.

rentabilidad equivalente al 1% de su valor resulta razonable, y que el fin de la norma fue castigar a los activos improductivos. Por tal motivo, postuló que la actora debería haber probado, además de que no obtuvo ganancias durante el periodo en cuestión, que los activos sometidos a gravamen no tenían la potencialidad de producir rentas.

La decisión en cuestión fue revocada por la CSJN mediante sentencia del 30 de noviembre de 2010, con fundamento en que resultaba contraria a lo decidido en “Hermitage S.A.”. Ello motivó que la Sala IV de la CNACAF dictara, con otra integración, una nueva sentencia, que fue la que finalmente motivó el dictado de la sentencia del tribunal cimero que se analiza.

En su nuevo pronunciamiento, el tribunal insistió con su postura original. En efecto, expresó que el IGMP contempla, como manifestación de capacidad contributiva, la existencia de un patrimonio empresarial, del cual se presume que es susceptible de generar ingresos, aun potenciales. Afirmó que la actora debería haber demostrado que sus activos no eran susceptibles de generar la renta presumida legalmente, y que, al haber omitido tal extremo, su demanda debía ser rechazada.

3.2.5.2. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA

El contribuyente recurrió la nueva sentencia de la Sala IV de la CNACAF, lo cual dio origen al fallo del tribunal cimero del 11 de febrero de 2014. En esta oportunidad, la CSJN sostuvo que la sentencia recurrida comportaba un inequívoco apartamiento de lo dispuesto en la causa “Hermitage S.A.”, y desconocía lo esencial de aquella decisión. En ese marco, postuló que, en el referido precedente, había tenido en cuenta que el IGMP se estructuró sobre la “presunción” de existencia de una renta mínima -inferida por la existencia o mantenimiento de activos-. Y destacó que la iniquidad de este tipo de previsiones se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido.

En ese marco, el tribunal cimero aclaró que la doctrina emanada de “Hermitage S.A.” no exige que debiese demostrarse la imposibilidad de que los activos generaran la renta presumida por la ley -o que no tuvieran capacidad para hacerlo-, sino solo que esa renta, en el periodo examinado, no existió. En consecuencia, y atendiendo a que la empresa había demostrado que había registrado pérdidas en sus estados contables correspondientes a los periodos 1998 y 1999 y que, a su vez, había registrado quebranto

en el impuesto a las ganancias del periodo 1998, resolvió que tales elementos resultan suficientes a fin de tener por acreditado los extremos exigidos en “Hermitage S.A.”.

Con el fallo en la causa “Diario Perfil S.A.”, la Corte Suprema despejó toda incertidumbre respecto de la intrascendencia de la complementariedad entre el IGMP y el impuesto a las ganancias para declarar la inconstitucionalidad del primero. Ratificó que, en “Hermitage S.A.”, se determinó la falta de razonabilidad de la estructura del hecho imponible del IGMP, como “presunción absoluta” de ganancia mínima. Por esa razón, al no verse perfeccionado el hecho imponible, carecía de sentido atender a la posibilidad del pago a cuenta de lo ingresado sin causa.

Como agudamente señala BRACCIA, bastaría -como hipótesis teórica- que se declarase un quebranto poco significativo, en un solo periodo fiscal del impuesto a las ganancias -aunque en los anteriores y siguientes periodos fiscales se exteriorizasen ganancias gravadas- para quedar dispensado del pago del IGMP respecto de ese periodo. Ello con prescindencia de la posibilidad cierta de utilizar el IGMP, ingresado como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, en el futuro. Ni siquiera resultaría necesario, para pretender la declaración de inconstitucionalidad del IGMP, “*probar la existencia recurrente de pérdidas y su posible proyección futura*”³³⁴ que obstaran a la generación de ganancias gravadas y, además, tornasen ilusorio el mecanismo de compensación entre ambos gravámenes.³³⁵

³³⁴ GEBHARDT, Jorge, “¡Vale la pena!... Trascendente sentencia de la Corte Suprema de Justicia sobre la constitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta”, *Doctrina Tributaria*, Tomo XXXI, 2010, pág. 679.

³³⁵ BRACCIA, Mariano F., “Impuesto a la ganancia mínima presunta...”, cit. En este sentido, el autor sostiene que, con el fallo dictado en la causa “Diario Perfil S.A.”, la Corte Suprema omitió contemplar los efectos de la complementariedad entre el IGMP y el impuesto a las ganancias. De esa manera, privó de toda virtualidad a la proyección a futuro del cómputo del IGMP como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, tanto sea para ponderar razones a favor de la constitucionalidad del impuesto -en el caso de existir la posibilidad cierta de su cómputo-, o su inconstitucionalidad, en caso contrario, como resultaría característico en supuestos de significativos quebrantos acumulados o de empresas en quiebra o en concurso preventivo de acreedores (con cita de MONTIEL, Facundo y GEBHARDT, Jorge, “El impuesto a la ganancia mínima presunta y los sujetos concursados o fallidos: vías procesales para cuestionar su aplicación”, *Doctrina Tributaria*, Tomo XXXIV, Enero de 2013).

Agustina O’ DONNELL (“Defensa del orden constitucional: excluyente premisa prioritaria de la Corte Suprema de Justicia”, *Periódico Económico Tributario*, 553, diciembre de 2014) sostiene la tesis de que, en “Diario Perfil S.A.”, la Corte Suprema flexibilizó la jurisprudencia de “Hermitage S.A.” al “*eximir a los contribuyentes de la prueba sobre la imposibilidad o incapacidad de los activos para producir ganancias en el futuro*”. No se coincide con la interpretación formulada por la autora, en razón de que, de acuerdo a la fundamentación del voto mayoritario de la CSJN en la causa “Hermitage S.A.”, la sola acreditación de la inexistencia de utilidades demostraba la “iniquidad” de la presunción establecida en el hecho imponible

A partir de lo expuesto, se advierte que el tribunal cimero ratificó, en la causa “Diario Perfil S.A.”, la doctrina sentada en “Hermitage”. Y, con ello, profundizó el yerro conceptual de considerar al IGMP como un tributo presuntivo, hasta el extremo de considerar que la existencia aislada de un resultado negativo impedía el perfeccionamiento del tributo. Es decir, un resultado equivalente a la virtual neutralización de los fines tenidos en miras por el legislador al instaurar el citado tributo -incentivar el cumplimiento del impuesto a las ganancias y castigar los activos improductivos-.

3.2.6. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA EN “HERMITAGE” Y “DIARIO PERFIL”

Se interpreta que, a partir de la señera tesis de Salvador DEL CASTILLO ÁLVAREZ CEDRÓN³³⁶, la Corte Suprema ha aceptado la existencia de una suerte de antinomia entre las presunciones y ficciones y el principio de capacidad contributiva. En efecto, ha señalado, con cita del aludido autor, que la problemática de las presunciones, en materia tributaria, es producto de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva; tensión que adquiere su mayor dramatismo en las presunciones *iuris et de iure*, al no admitirse prueba en contrario.

Desde esta perspectiva de análisis, se impone indagar en la tesis sobre presunciones y ficciones del citado autor, ya que la aludida obra constituye la única fuente doctrinaria citada por el tribunal cimero en la sentencia dictada en la causa “Hermitage S.A.”. En este sentido, el referido autor sostiene que si bien utilidad y eficacia económica de las presunciones es innegable para la Administración, su probidad jurídica es ciertamente discutible³³⁷. En ese marco, postula que las normas de presunción llevan a distintas falacias al suponer hechos o situaciones como reales, y al exigir a las contribuyentes prestaciones de perfiles dudosos en cuanto a su configuración jurídica. Además, afirma que si la legislación no admite la prueba del hecho o la situación contraria, ni la contraprueba, frente a estos hechos o situaciones presuntos, la Administración colocará

del IGMP. Es decir, la potencialidad de generar renta, por parte de los activos, constituía una cuestión que no incidía en el juicio de razonabilidad formulado por el tribunal cimero.

³³⁶ Citado en el considerando 12 de la sentencia recaída en la causa “Hermitage S.A.”.

³³⁷ Conf. DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, ob. cit., pág. 88.

al contribuyente en una situación difícil, al exigirle prestaciones coactivas sin posibilidad de defensa jurídica.³³⁸

En similar orden de ideas, el autor postula que las presunciones constituyen un régimen de excepción dentro del sistema general del Derecho, por cuyo motivo hay que usar de ellas en forma muy limitada y únicamente cuando concurren circunstancias especialísimas que lo justifiquen³³⁹. Es decir que su uso resulta factible, pero precisan de delicada y justificada utilización para supuestos a los que no se puede hacer frente a través de una estimación directa y concreta de hechos y situaciones.³⁴⁰

En cuanto a las funciones que desempeñan, asigna un papel preponderante a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal³⁴¹. Además del aludido propósito, señala, como eventual justificativo, la dificultad que tiene la Administración para establecer determinados réditos, aunque con reservas. En este sentido, afirma que: *“Si se emplean las presunciones se ‘aclara’ la situación para la Administración, en cuanto que puede cuantificar o configurar un determinado impuesto, pero con esto se puede ‘obscurecer’ correspondientemente otra meta igualmente respetable, que es la de que si realmente se le hace esa liquidación, conforme a su verdadera capacidad contributiva al contribuyente, no sólo conforme a la Ley, sino también respetando el principio de equidad tributaria en el reparto de la carga fiscal, puesto que en la presunción no se utilizan supuestos reales, sino otros elementos fácticos base, de los que se inducen los supuestos presumidos”*.³⁴²

En cuanto a la conflictiva relación entre las presunciones y el principio de capacidad contributiva, el doctrinario citado señala que el superior principio de justicia tributaria exige la interdicción del fraude fiscal, y este es el espíritu que anima a la mayor parte de las presunciones. Se presume un hecho o un efecto jurídico para evitar que, ante la dificultad de probar por parte de la Administración, se estimule o se produzca una defraudación. Ahora bien, el autor apunta que esta presunción, precisamente por prescindir de la prueba, puede lesionar el principio de capacidad contributiva, llamando

³³⁸ Conf. DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, ob. cit., pág. 89.

³³⁹ Conf. DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, ob. cit., pág. 100.

³⁴⁰ Conf. DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, ob. cit., pág. 101.

³⁴¹ Conf. DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, ob. cit., págs. 99/100.

³⁴² Conf. DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, ob. cit., pág. 101.

a tributar a situaciones no imponibles o haciendo en forma y cuantía no ajustada a la realidad de los hechos. Desde esta perspectiva, afirma que existe una tensión entre ambos principios e, incluso, una tensión interna dentro del mismo principio de capacidad contributiva. Por una parte, se requiere evitar la defraudación y se sirve así al principio de capacidad, y, por otra, se presumen hechos o bases imponibles contrariando el mismo principio de capacidad contributiva, que exige un hecho imponible no presunto sino efectivo, y una medición exacta del mismo.³⁴³

De acuerdo al autor, el problema adquiere su mayor dramatismo en las presunciones *iuris et de iure*. Pero tiene también una notable importancia en otras presunciones, que admiten prueba en contrario o la admiten muy limitadamente. Postula que, en este tipo de supuestos, se invierte el fundamental principio jurídico de que la parte que alega un derecho debe probar los hechos constitutivos del mismo. Advierte además que si se exonera a la Administración de la carga de la prueba, y se exige del posible contribuyente una prueba que, incluso, pudiera ser la prueba de inexistencia de un hecho, se puede crear una situación jurídica de iniquidad, o más concretamente, de indefensión.³⁴⁴

A partir de la reseña de la tesis de Salvador DEL CASTILLO ÁLVAREZ CEDRÓN, resulta razonable sostener que la doctrina interpretativa, adoptada por el tribunal cimero a partir de “Hermitage S.A.”, encuentra sustento principal en el principio de capacidad contributiva. De acuerdo a este, resulta exigible que, en la configuración del tributo, el legislador adopte un hecho imponible que contemple la medición razonablemente exacta de la capacidad contributiva real que se pretende gravar.

En ese marco, se interpreta que la crítica que formula la Corte Suprema a las “presunciones absolutas”, consistente en sostener que cercenan el derecho de defensa, no alude al derecho a la prueba que asiste al contribuyente. Ello en razón de que, inclusive para Salvador DEL CASTILLO ÁLVAREZ CEDRÓN, este tipo de normas constituyen normas de carácter material, por lo que no actúan en el ámbito de la prueba. Por tal motivo, se entiende que la crítica refiere a que existiría una utilización injustificada de la base presunta.

³⁴³ Conf. DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, ob. cit., pág. 104.

³⁴⁴ Conf. DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, ob. cit., pág. 104.

Lo expuesto explica que, de acuerdo al tribunal cimero, la utilización de las “presunciones” deba limitarse a supuestos en donde concurren circunstancias especialísimas que lo justifiquen. Es decir que su uso resulta factible, pero precisan de delicada y justificada utilización para supuestos a los que no se puede hacer frente a través de una estimación directa y concreta de hechos y situaciones.

Lo cierto es que, si bien el fundamento jurídico de la doctrina interpretativa adoptada por la Corte Suprema resulta inteligible, su virtualidad y ámbito de aplicación no lo es tanto. Fundamentalmente, debido a que resulta harto difícil dilucidar qué institutos pueden encuadrar bajo la definición de “presunciones” y “ficciones”.

En efecto, se advierte que la diferencia fundamental, entre el voto mayoritario y minoritario en la causa “Hermitage S.A.”, estriba en la importancia relativa que, en la interpretación del hecho imponible del IGMP, fue atribuida al juicio presuntivo del legislador³⁴⁵. Mientras que el primero utilizó tal juicio presuntivo para sostener que el tributo traslucía una “presunción absoluta” de ganancia, el segundo prescindió de su consideración y se ciñó estrictamente a la interpretación de lo dispuesto por la ley 25.063.

Desde la óptica del tribunal cimero, el hecho imponible del IGMP tendría la siguiente estructura: presume que, cuando determinados sujetos posean cierto tipo de activos (hecho base), estos deben producir una rentabilidad no menor al 1% de su valor (hecho inferido). La no admisión de prueba en contrario, por su parte, vendría dada por la imposibilidad del contribuyente de acreditar que su rentabilidad fue menor al 1% del valor de los activos. Se trataría de una presunción legal y no de una ficción, en razón de que es probable, en el curso normal de las cosas, que el hecho base venga acompañado del hecho presumido. Es decir, que es normal que la tenencia o propiedad de ciertos activos productivos produzca, en cabeza de sus propietarios, una rentabilidad mínima que permita su mantenimiento.

Ahora bien, de acuerdo al enfoque conceptual adoptado en el presente trabajo³⁴⁶, se entiende que el juicio presuntivo del legislador agotó su virtualidad en la fase de creación

³⁴⁵ Se recuerda que el legislador dispuso la creación del IGMP partiendo de la *creencia* o *sospecha* que, en el orden normal de las cosas, la titularidad de activos productivos debe producir una cierta rentabilidad que justifique su mantenimiento.

³⁴⁶ *Vid.* Capítulo 2.

del IGMP³⁴⁷. Desde esta perspectiva de análisis, se considera desacertada la interpretación formulada en el voto mayoritario, en cuanto postuló, a partir de la asignación de una importancia desmesurada al juicio presuntivo del legislador -que, vale destacar, puede encontrarse prácticamente en todas las normas, especialmente en las tributarias³⁴⁸-, que el IGMP trasluce la existencia de una presunción absoluta de ganancia.

En este sentido, cabe poner de resalto que la literalidad de la norma no alude a que se presuma o considere el acaecimiento de un hecho, o de determinada consecuencia jurídica. Asimismo, el hecho imponible del IGMP no cumple con las condiciones que caracterizan a las presunciones jurídicas o a las presunciones absolutas. En rigor de verdad, el hecho imponible del IGMP constituye una norma de derecho sustantivo. No tiene por objeto facilitar la prueba de un hecho a partir de la acreditación de otro, ni tampoco de equiparar dos hechos -que se sabe disímiles- para unificar el tratamiento jurídico de ambos. Su finalidad es la de establecer el tratamiento tributario aplicable a la tenencia de cierto tipo de activos por parte de determinados sujetos.

A partir de lo expuesto, se interpreta que el hecho imponible del IGMP no se desentiende de la efectiva producción de utilidades, sino que establece un impuesto asentado en la tenencia de cierto tipo de activos, los cuales constituyen una manifestación de capacidad contributiva válida. Es decir que el legislador no considera la existencia de utilidades (efectivas o potenciales), sino que establece un impuesto sobre ciertos activos productivos.

En consecuencia, y tomando en consideración las normas de la ley 25.063, resulta válido sostener que los contribuyentes del IGMP no se encuentran ante una presunción absoluta, sino ante una regla de derecho; regla en la que, en principio, resulta irrelevante que el motivo que le sirve de fundamento sea más o menos probable. En consecuencia, los sujetos, afectados por el contenido de este tipo de normas, no deberían orientar su actividad probatoria al juicio de probabilidad, seguido por el legislador para el establecimiento de las normas, sino únicamente al presupuesto fáctico de esta. Ello en

³⁴⁷ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 172/173.

³⁴⁸ Como bien señala MARÍN BARNUEVO-FABO (ob. cit., pág. 172), en el ámbito del derecho tributario existe una inveterada necesidad de encontrar un fundamento lógico a la imposición; fundamento que, casi siempre, se localiza en la hipótesis de presencia de una capacidad económica gravable.

razón de que, en el momento de aplicación de la norma, aquél es jurídicamente intrascendente. Salvo, claro, que se contraríen valores jurídicos superiores.

En el análisis crítico de la posición asumida por el voto mayoritario de la CSJN, se estima relevante reparar en sus consecuencias. Ello en el entendimiento de que, en la interpretación jurídica, no cabe prescindir de los efectos derivados de adoptar cada criterio, pues estos constituyen uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad y la coherencia de la decisión con el sistema en que está engarzada la norma.³⁴⁹

En ese marco, no puede soslayarse que la decisión, adoptada en la causa “Hermitage”, significó la virtual inaplicabilidad del IGMP en prácticamente todos los casos; es decir, un resultado equivalente a su derogación legislativa. O, en su caso, la admisión de resultados carentes de toda razonabilidad, si se consideran los supuestos a los cuales se reduciría la aplicación del tributo³⁵⁰. En este sentido, cabe poner de resalto que la doctrina especializada interpretó que, a partir de “Hermitage S.A.”, el IGMP solamente afectaría a las empresas que tuvieran una ganancia tan baja que la aplicación de la alícuota del impuesto a las ganancias del 35%, sobre ella, no alcanzara a cubrir el 1% de sus activos³⁵¹. Y, aun en esos casos, quedaba la duda si, teniendo en cuenta los fundamentos esgrimidos por la CSJN, no se trataba de un supuesto de ausencia de capacidad contributiva.³⁵²

³⁴⁹ Fallos: 234:482; 302:1284; 319:2594, entre otros.

³⁵⁰ BRACCIA, Mariano F., “Impuesto a la ganancia mínima presunta...”, cit.

³⁵¹ En este sentido, Mario J. RAPISARDA (ob. cit.) apuntó que, luego de las sentencias de la CSJN en las causas “Hermitage S.A.” y “Diario Perfil S.A.”, “*El impuesto se encuentra en un estado de franca inaplicabilidad por su propia mecánica de liquidación, con lo cual solamente subsistiría en su hipótesis de máxima para aquellos casos en los que se determine el impuesto a las ganancias, pero este sea tan pobre que no llegue a cubrir el impuesto determinado en la ganancia mínima presunta*”.

³⁵² Conf. LENARDÓN, Fernando R. y HEINZE, Valeria A., “¿Certificado de defunción para el impuesto a la ganancia mínima presunta?, *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*, XXI, octubre de 2014. Rodolfo R. SPISSO (“Inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta”, *La Ley*, 2010-D, 340, *Consultor Tributario*, julio de 2012, pág. 55) sostuvo, frente a un interrogante como el expuesto, que “*para el voto de la mayoría la inconstitucionalidad de la presunción ‘iuris et de iure’ permite descalificar el gravamen no sólo cuando existan quebrantos en el impuesto a las ganancias, sino cuando sean menores que las rentas presuntas determinadas de conformidad a la ley del IGMP*”.

En similar orden de ideas, Osvaldo H. SOLER (“El control de constitucionalidad está vivo en la República Argentina. A propósito de sendas sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo XXXI, agosto de 2010, pág. 688) se pronunció a favor de un reproche en general sobre la inconstitucionalidad del IGMP, al sostener: “*Aun cuando la sentencia de la Corte resolvió un caso en el que el contribuyente demostró la existencia de quebrantos y, por tal motivo, declaró la inconstitucionalidad de la ley, en nuestra opinión el reproche a la misma debería hacerse en general, es*

En similar orden de ideas, BRACCIA destacó que se producirían resultados carentes de razonabilidad, atendiendo a la finalidad del IGMP³⁵³. Ello en razón de que, si el nivel de rentabilidad promedio -en función de los activos gravados- fuese igual o superior al 2,875%³⁵⁴, nunca se perfeccionaría la obligación de pago del IGMP. La incidencia del impuesto a las ganancias, sobre dicho nivel de rentabilidad cada \$100 de activos gravados, arrojaría un impuesto determinado de \$1 ($2,857 \times 35\% = 1$). La deducción de este monto absorbería por completo el IGMP de \$ 1 ($\$100 \times 1\% = 1$). Lo cierto es que el legislador, mediante una política tributaria definida -con la cual puede coincidirse o no-, persiguió que el establecimiento del IGMP incentivara a que los activos gravados generasen un rendimiento anual mínimo del 2,857%, de modo tal que el impuesto a las ganancias determinado anulase cualquier obligación en concepto de IGMP. En consecuencia, la gravitación del IGMP, sobre los activos gravados, equivaldría a su tasa nominal del 1%, cuando la ganancia fuese nula o existieran quebrantos impositivos. Cualquier otro nivel de rentabilidad, menor al 2,857%, redundaría en la obligación de ingresar la parte no absorbida del IGMP. Por su parte, la tasa efectiva del IGMP se reduciría a medida que aumentara la rentabilidad promedio, hasta desaparecer una vez alcanzado el máximo nivel señalado.³⁵⁵

Es decir que, de aceptar que el IGMP continuaba vigente luego de los fallos de la CSJN en las causas “Hermitage S.A.” y “Diario Perfil S.A.”, su ámbito de aplicación hubiese quedado reducido a los supuestos de emprendimientos con nivel de rentabilidad promedio positivo menor al 2,857%. En un caso hipotético, en que no existieran quebrantos acumulados ni IGMP computable, un ínfimo nivel de rentabilidad promedio del 0,1% cada \$1.000.000 de activos gravados, equivaldría a un impuesto a las ganancias determinado de \$350 ($1.000 \times 35\%$), y la deducción de este monto absorbería solo una

decir, aun cuando no pudiere acreditarse la existencia de pérdidas...En el impuesto a la ganancia mínima presunta existe una marcada desconexión entre el hecho imponible y la base imponible, en tanto se grava, a través de una ficción legal (aun cuando la propia ley del gravamen alude a ganancia ‘presunta’), sólo a los activos sin tener en cuenta la existencia de pasivos”.

³⁵³ Conf. BRACCIA, Mariano F., “Impuesto a la ganancia mínima presunta...”, cit.

³⁵⁴ Ángel SCHINDEL (“El fallo Hermitage S.A.: Una lección de derecho constitucional tributario y de derecho tributario sustantivo”, *Impuestos*, 2011-12, pág. 122) explica que “Un 1% sobre un patrimonio neto como ganancia mínima presunta equivale, con una alícuota del 35% que es la del impuesto a las ganancias, a un rendimiento no inferior del 2,857% sobre ese patrimonio”.

³⁵⁵ Conf. OKLANDER, Juan, “La técnica legislativa en el impuesto a la ganancia mínima presunta (primera parte)”, cit.

mínima parte del IGMP de \$10.000 (1.000.000 x 1%), por lo que correspondería ingresar \$9.650 en concepto de IGMP; resultado que arrojaría una tasa efectiva de IGMP del 0,97%.³⁵⁶

De presentarse un supuesto como el descrito, el IGMP cumpliría plenamente su función de incentivar al contribuyente a alcanzar el nivel de rentabilidad a partir del cual deja de pagar el citado tributo. Sin embargo, a juicio de BRACCIA, también quedaría demostrada la falta de razonabilidad de lo decidido por la CSJN en la causa “Hermitage S.A.”. En efecto, y de conformidad con lo decidido por el tribunal cimero, dos contribuyentes con un total de activos gravados de \$1.000.000, cada uno, recibirían tratamiento impositivo diferente por el mero hecho de que uno no declarase ganancias gravadas (o declarase quebrantos impositivos) en determinado periodo fiscal, y el otro apenas alcanzare una rentabilidad promedio sobre tales activos del 0,1%. El primero no ingresaría el IGMP, mientras que el segundo sí lo haría con una tasa efectiva del 0,97%; resultado que, vale destacar, se opone por completo al propósito principal del IGMP, tendiente a incentivar el pago del impuesto a las ganancias.³⁵⁷

Si el propósito del tributo fue mejorar el cumplimiento del impuesto a las ganancias, resulta difícil entender que se cumpliera el propósito de la ley, al cual debería atender la interpretación jurídica, cuando un contribuyente obtuviese ganancias de apenas el 0,1% o del 2,5% sobre sus activos, que cuando no las generase. Como afirmó contundentemente BRACCIA, “...*Si la finalidad del IGMP fue gravar a aquellos contribuyentes que no alcanzan un nivel mínimo de ganancias, con mayor razón debiesen estar alcanzados por el IGMP los que no las obtienen, por equívoca que pueda resultar la denominación de ‘impuesto a la ganancia mínima presunta’; ya que como fuera reiteradamente sostenido por la Corte Suprema, no cabe suponer que el legislador haya actuado con inconsecuencia o imprevisión al dictar las leyes (Fallos: 307-518; 330-1910, entre otros)*”.³⁵⁸

Es decir que el voto de la mayoría en “Hermitage” resulta desacertado en lo que respecta al encuadre jurídico de la cuestión, en razón de que el hecho imponible del IGMP

³⁵⁶ BRACCIA, Mariano F., “Impuesto a la ganancia mínima presunta...”, cit.

³⁵⁷ BRACCIA, Mariano F., “Impuesto a la ganancia mínima presunta...”, cit.

³⁵⁸ Conf. BRACCIA, Mariano F., “Impuesto a la ganancia mínima presunta...”, cit.

no trasluce la existencia de una presunción absoluta de ganancia. Ni el texto de la ley 25.063 ni la discusión parlamentaria permiten sostener que el legislador haya querido instaurar una presunción absoluta. En rigor de verdad, ha establecido un impuesto de naturaleza patrimonial, cuyo objeto era incentivar el cumplimiento del impuesto a las ganancias y castigar la tenencia de activos improductivos. Las consecuencias del fallo “Hermitage”, que derivaron en la virtual inaplicabilidad del IGMP -fenómeno que se agravó con el dictado del fallo “Diario Perfil S.A.”- y en la frustración de los fines tenidos en miras por el legislador, constituyen un importante indicio de la incorrección de los fundamentos esgrimidos para decretar la inconstitucionalidad del IGMP.

En vivo contraste, el voto de la minoría -integrada por las Dras. Argibay y Highton de Nolasco-, en consonancia con el dictamen de la Procuración General de la Nación, luce acertado en cuanto al enfoque jurídico de la cuestión controvertida. En efecto, ni siquiera considera el argumento relativo a la existencia de una presunción absoluta en el hecho imponible del IGMP, sino que, a partir de una estricta interpretación de la ley 25.063 y de sus antecedentes parlamentarios, concluyó que el tributo se aplica sobre los activos (art. 1º del capítulo I del título V de la ley 25.063.) Y que estos constituyen una manifestación de capacidad contributiva sobre la cual el legislador -según su criterio o valoración- puede válidamente imponer un tributo.

Sin perjuicio del erróneo enfoque jurídico, el voto de la mayoría formuló algunas críticas atinadas en relación a la estructura del IGMP; críticas que, si bien partían del carácter presuntivo del hecho imponible del IGMP, resultan perfectamente extensibles a la configuración de cualquier tipo de tributo. Puntualmente, el voto mayoritario objetó que el impuesto recayera, sin distinción alguna, sobre un universo de actividades heterogéneas -sin consideración a particularidad alguna- y sobre innumerables formas de organización de los recursos humanos. Teniendo en cuenta la finalidad tenida en miras por el legislador -inducir al pago del impuesto a las ganancias, y castigar a los activos improductivos-, juzgó que el medio utilizado -el IGMP, que grava, con una alícuota uniforme, a los activos productivos de un universo heterogéneo de actividades y de organización de recursos humanos-, no respeta el principio de razonabilidad de ley.

Cabe interrogarse, en este punto, si el voto mayoritario de la CSJN hubiese seguido idéntico razonamiento de haber aceptado, en consonancia con el enfoque conceptual

adoptado por el voto minoritario, que el IGMP es un tributo de carácter patrimonial que no recurre a la técnica presuntiva.

Más allá de lo puramente especulativo, cabe reconocer que la crítica formulada a la excesiva simplicidad del IGMP -es decir, al indiscriminado agrupamiento de actividades y organizaciones bajo un mismo tratamiento tributario- trasciende la discusión relativa a la naturaleza presuntiva o no del tributo. En rigor de verdad, la desproporción o no adecuación del medio al fin podría ser planteada por el contribuyente en caso que acreditara, por ejemplo, que la aplicación del IGMP a su situación particular -en principio, no contemplada por el legislador- resulta irrazonable (art. 28 de la Constitución nacional), violenta el principio de igualdad³⁵⁹ o trasluce una manifiesta iniquidad³⁶⁰. Aun aceptando que el IGMP es un tributo que grava el patrimonio, y no la renta.

Este análisis es, justamente, el que peca de superficial en el voto minoritario. En lo que aquí interesa, el referido voto se limitó a sostener que establecer un gravamen que

³⁵⁹ Conf. MOHADEB, ob. cit.

³⁶⁰ Guillermo MARCONI (“La imposición sobre la presunción de ganancias. Actualidad nacional e internacional”, *Doctrina Tributaria Errepar*, XXXVI, mayo 2015) pone como ejemplo la situación de una empresa concursada. En este sentido, sostiene: “...Manteniendo la interpretación en que la Corte hace hincapié [refiere al fallo “Hermitage S.A.”], piénsese teóricamente de cara a una empresa concursada. La cesación de pagos como presupuesto para la apertura de un concurso preventivo (art. 1, L. 24522) o la declaración en quiebra es un hecho económico captado por el derecho, cuya prueba y hechos que lo exteriorizan se encuentran regulados en los artículos 78 y 79 de la LC, pero que a los efectos del análisis impositivo, su exposición económica da cuenta del verdadero significado de la imposibilidad de cumplir regularmente las obligaciones. Existe cesación de pagos siempre que los ingresos de la empresa sean inferiores a la suma del costo total (costos fijos sumados a los costos variables) y el costo de endeudamiento (costo de desatender una deuda en pos de otra de mayor urgencia); en otras palabras, cuando dichos ingresos no permiten cubrir los costos. Ello implicará que la empresa se encuentre operando por debajo del punto de equilibrio financiero, esto es, aquel punto en el que los costos totales igualan a los ingresos y sobre el cual toda empresa debe situar su operatoria si pretende obtener ganancias de su actividad comercial. Por otro lado, hay que considerar que uno de los claros objetivos de un concurso preventivo radica en la renegociación de las deudas en función de la mejor posibilidad de afrontarlas con la empresa funcionando, es decir, manteniendo la explotación comercial; de otro modo, lo más sensato resultará el proceso falencial y la liquidación de los activos que componen el patrimonio del fallido. Ello eliminaría la justificación del cobro del impuesto como “castigo” a la improductividad de los activos. Ergo, ¿cómo podría justificarse el cobro del impuesto ante una empresa que se encuentra fehacientemente en cesación de pagos? Cuando los ingresos no permitan cubrir los costos, lo más probable es que la ganancia que presume la ley sea inexistente (por más que en determinado periodo se obtengan ganancias mínimas dependiendo de la liquidez de los activos y el momento en que se devengan las deudas)”.

Se advierte que, en principio, el interrogante planteado por el autor también resulta pertinente aun cuando se considerara que el IGMP es un impuesto de carácter patrimonial que grava los activos productivos; es decir, que no presume la generación de rentas. Los otros ejemplos planteados (v.gr. fideicomiso al costo, caso de empresa con financiamiento externo) revelan la tensión generada a raíz de la simplificación formulada por el legislador, al instaurar el IGMP, y la multiplicidad de situaciones existentes en la realidad; tensión que, en ocasiones, podría provocar la vulneración de derechos constitucionales del contribuyente.

recae sobre los activos, fundado en la consideración de que los bienes afectados a una actividad económica son potencialmente aptos para generar una renta, no resulta descalificable desde el punto de vista de la razonabilidad. Es más, agregó, con cita del dictamen de la Procuración General de la Nación, que lo irrazonable, y contrario al sentido común, sería presumir que una explotación pudiese subsistir con un activo improductivo.

Lo cierto es que el voto bajo análisis parece no haber analizado en profundidad ciertas cuestiones que, aunque desde un enfoque conceptual incorrecto, sí fueron abordadas por el voto mayoritario. Puntualmente, la razonabilidad del tributo atendiendo a que la obligación de pago del IGMP alcanza, por igual, a una diversidad de sujetos pasivos que tienen las más variadas formas de organización, y que se dedican a una pluralidad de actividades económicas diferentes. O atendiendo a que considera exclusivamente el activo de las explotaciones, sin tener en cuenta la existencia del pasivo. Todas cuestiones que, al margen de influir en el juicio de razonabilidad del tributo, exigen examinar la potencial afectación de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

La modicidad de la alícuota del IGMP, utilizada en el voto minoritario como cierre argumental de la razonabilidad del tributo, constituye, en rigor de verdad, un concepto relativo. Si se lo compara con el activo, puede resultar correcta. Ahora bien, si se lo compara con el patrimonio neto, tal modicidad puede no ser tal. Resulta claro que, en el caso de un contribuyente con una gran inversión en activos, fuertemente endeudado - probablemente, para adquirir tales activos- y con pérdidas en su negocio, la alícuota del IGMP resultará cualquier cosa menos módica.

Por otro lado, cabe poner de resalto que, como natural consecuencia de la equívoca concepción de presunciones y ficciones adoptada, la doctrina interpretativa sentada por la CSJN en “Hermitage S.A.” resulta harto imprecisa. En este sentido, cabe recordar que el tribunal cimero parece sostener que, en el análisis relativo a la utilización de presunciones y ficciones, el juicio de razonabilidad debe ser más estricto. Ello en el entendimiento de que el juzgador debe ponderar si existen circunstancias excepcionales que justifiquen su utilización. Especialmente, cuando se trata de presunciones que no admiten prueba en contrario.

En efecto, aun si se considerase que el hecho imponible del IGMP contempla una presunción absoluta de ganancia, lo cierto es que las presunciones absolutas constituyen

normas de carácter sustantivo. Es más, como se ha visto en el Capítulo 2, resulta perfectamente posible, siguiendo el juego de traducción propuesto por BAYART³⁶¹, sustituir la fórmula de remisión, que caracteriza a la presunción absoluta, por las fórmulas tradicionales de elaboración jurídica, sin que se advierta una alteración de las consecuencias inicialmente previstas. No parece suficientemente justificado, entonces, modificar el criterio de interpretación jurídica en función de una cuestión -el estilo de redacción de las normas- que debería ser jurídicamente intrascendente.

A partir de ello, podría entenderse que el criterio de interpretación aplicable, en materia de técnica presuntiva, debería seguir los cánones de interpretación jurídica tradicionales, tal como ocurre con el resto de las normas sustantivas. Por lo que, en principio, no correspondería formular una interpretación estricta de los mentados institutos, ni tampoco exigir la existencia de “excepcionales circunstancias”³⁶² que justifiquen su utilización.

El razonamiento es simple: si la presunción absoluta o la ficción tienen tal carácter por el solo motivo que el legislador ha decidido utilizar esta singular técnica de elaboración normativa -cuando podría haber seguido los cánones tradicionales-, entonces no existiría motivo alguno para formular una interpretación comparativamente más estricta que la que se realiza en relación al resto de las normas sustantivas. Las presunciones y ficciones constituyen normas de carácter sustantivo, cuya principal particularidad es el particular estilo de redacción adoptado por el legislador, por lo que no cabría considerarlas como categorías sospechosas³⁶³. Máxime cuando, en el caso del IGMP, la sospecha o creencia del legislador -consistente en que, si determinados sujetos detentan la titularidad de ciertos activos, estos deben producir una rentabilidad mínima que justifique su mantenimiento- no constituye una presunción jurídica, sino que oficia de motivo para la creación de la norma.

En consecuencia, podría sostenerse que la doctrina interpretativa, adoptada por el tribunal cimero en “Hermitage S.A.”, carece de justificación suficiente, atendiendo a que

³⁶¹ Conf. BAYART, A., ob. cit., pág. 27 y ss.

³⁶² *Vid.* “Hermitage S.A.”, Fallos: 333:993, sent. del 15 de junio de 2010, considerando 13° del voto de la mayoría.

³⁶³ Conf. SORIA ACUÑA, Juan Manuel y ROUGÉS, Juan Marcos, “Las presunciones y el principio de capacidad contributiva. Nuevo precedente de la Corte Suprema”, *Periódico Económico Tributario*, mayo-2016.

no existe diferencia estructural entre las presunciones y ficciones y las restantes normas sustantivas. Además, la aplicación de la mentada doctrina resultaría indiscriminada, en razón de que, como se ha visto, puede desentrañarse el juicio presuntivo del legislador en cualquier norma del ordenamiento jurídico. Si la CSJN pudo concluir, a partir de la desorbitada importancia asignada al juicio presuntivo del legislador, que el hecho imponible del IGMP contenía una presunción absoluta, entonces puede predicarlo de cualquier norma del ordenamiento.

Desde esta perspectiva de análisis, podría llegarse al extremo de sostener que la Corte Suprema considera en *estado de sospecha* cualquier norma del ordenamiento jurídico que tenga, en su génesis, un juicio presuntivo del legislador. Es decir, que debería aplicar un estándar interpretativo estricto, en los términos de “Hermitage S.A.”, en relación a prácticamente todas las normas.

El estudio de la jurisprudencia del tribunal cimero revela la existencia de inconsistencias derivadas de la adopción de la imprecisa doctrina interpretativa bajo análisis. Sirva como ejemplo la comparación que puede realizarse entre las sentencias dictadas en las causas “Mera, Miguel Ángel”³⁶⁴ y “San Juan S.A.”³⁶⁵. En la primera, el tribunal cimero concluyó, a partir de la doctrina sentada en “Hermitage S.A.”, que el art. 2º de la ley 25.345³⁶⁶ trasluce la existencia de una presunción absoluta que violenta el principio de razonabilidad. En la segunda, en cambio, no aplicó la doctrina “Hermitage S.A.”, a pesar de que podría sostenerse -siguiendo el criterio adoptado en la primera causa- que en la génesis del art. 40 de la LIG (actual art. 43)³⁶⁷ se encuentra presente un juicio presuntivo por parte del legislador³⁶⁸. Se advierte, entonces, que, ante dos normas

³⁶⁴ CSJN, “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) c/ DGI s/”, M. 1328. XLVII. REX.

³⁶⁵ CSJN, “San Juan S.A. TF 29.974 c/ DGI”, Fallos: 338:1156, sent. del 27 de octubre de 2015.

³⁶⁶ ARTICULO 2º — Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acreditem la veracidad de las operaciones.

En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el artículo 14 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

³⁶⁷ ARTICULO 43.- Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste.

³⁶⁸ NAVARRINE, Susana C. (“Deducción del gasto cuando el agente pagador omitió la retención: inconstitucionalidad de su prohibición”, *Periódico Económico Tributario*, 550, noviembre-2014, 1)

que reconocen su origen en juicios presuntivos, la Corte Suprema aplicó la doctrina “Hermitage S.A.” en “Mera, Miguel Ángel” pero no en “San Juan S.A.”.

De esta manera, se demuestra que, si se acepta la doctrina interpretativa de “Hermitage S.A.” y sus difusos límites, la jurisprudencia de la Corte Suprema puede ser criticada por su falta de coherencia.³⁶⁹

En consecuencia, se estima necesario delimitar los límites de la doctrina interpretativa sentada en “Hermitage S.A.”. En ese marco, se entiende, a partir del principio de capacidad contributiva -fundamento de la mentada doctrina-, que la técnica presuntiva, sea que involucre institutos de carácter probatorio o material, debe ser interpretada con carácter estricto cuando su utilización importe una medición de la base imponible alejada de la realidad económica involucrada. En tal supuesto, como se verá en el Capítulo 4, el control constitucional de razonabilidad permitirá someter a escrutinio

sostuvo, con fundamento en la inconstitucionalidad declarada por la Corte Suprema en el fallo “Mera, Miguel Ángel”, que la impugnación de la deducción, por pagos sin la oportuna retención, prescinde de la real capacidad contributiva del contribuyente. Además, consagra una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible, al provocar una gran desproporción entre la suma cuya retención se omitió practicar y la reclamada por el fisco, producto de la impugnación del gasto.

En el mismo sentido, D’ AGOSTINO, José Ramón (“Ganancias: incidencia de las retenciones no practicadas en la base”, *Ámbito Financiero*, 24/6/2014, disponible en <http://www.ambito.com/suplementos/novedadesfiscales/ampliar.asp?id=3285>), concluyó que el fallo “Mera, Miguel Ángel” ofrecía una “derivación incontrastable” para la interpretación del art. 40 de la LIG; razón por la cual se confiaba en que la Corte Suprema ratificara dicha línea jurisprudencial con la declaración de inconstitucionalidad del art. 40.

³⁶⁹ Mariano BRACCIA (“Ley del impuesto a las ganancias: ¿es constitucional su art. 40? El impacto en la teoría de las sanciones anómalas y el principio de razonabilidad de las leyes tributarias”, *Periódico Económico Tributario*, 2016, septiembre-592, 1), en cambio, interpreta que, en la causa “San Juan S.A.”, el tribunal cimero exceptuó el incumplimiento de un deber formal, como el de actuar en carácter de agente de retención, de los “motivos estrictamente formales” (aludidos en el fallo “Mera, Miguel Ángel”) que tornan irrazonables a los mecanismos tributarios que establecen consecuencias jurídicas que afectan la medición de la base imponible.

Se entiende, sin embargo, que la interpretación formulada por el autor carece de fundamento cierto. En efecto, no se advierte explicación alguna relativa a cuál sería la diferencia entre la falta de utilización de ciertos medios de pago (art. 2° de la ley 25.345) y la falta de actuación como agente de retención; diferencia que, vale destacar, habilitaría a sostener que la impugnación del gasto, en el primer caso, obedece a estrictos motivos formales, y en el segundo no.

Desde esta perspectiva, resulta controvertible que el meollo de la cuestión se encuentre en una diferencia tan sutil que, a primera vista, carece de adecuada explicación. Como se sostiene en la presente investigación, la comparación entre los fallos “Mera, Miguel Ángel” y “San Juan S.A.” deja en evidencia una falta de coherencia, por parte del tribunal cimero, en lo que respecta a su doctrina relativa a presunciones y ficciones. La sentencia recaída en la causa “San Juan S.A.” no produce una “resignificación” de la doctrina sentada en “Mera, Miguel Ángel” -como postula BRACCIA-, sino que deja en evidencia las dificultades que produce la equívoca conceptualización de presunciones y ficciones adoptada por la CSJN.

estricto la norma en cuestión, con el objeto de indagar si esta es la que menos restringe el derecho fundamental, en comparación con otras normas eficaces.

En definitiva, se entiende que el enfoque jurídico adoptado por la CSJN, para declarar la inconstitucionalidad del IGMP, resulta incorrecto. El hecho imponible del tributo no trasluce la existencia de una presunción absoluta de renta, sino que se trata de un impuesto que grava los activos; imposición que tiene por objeto incentivar el cumplimiento del impuesto a las ganancias y castigar a los activos improductivos. A partir del erróneo enfoque adoptado, el tribunal ha establecido una doctrina interpretativa errónea y confusa, de límites difusos, que pone en jaque la coherencia de su jurisprudencia.

3.3. LA DISPOSICIÓN DE FONDOS O BIENES EN FAVOR DE TERCEROS. LOS CASOS “FIAT CONCORD”, “AKAPOL” Y “TRANSENER”

3.3.1. INTRODUCCIÓN

El art. 76 de la LIG (anterior art. 73³⁷⁰) dispone que toda disposición de fondos o bienes efectuada a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inc. a) del art. 53 (anterior art. 49³⁷¹), que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada³⁷². La norma aclara, a partir de la reforma de la ley 27.430, que lo preceptuado no será de aplicación en el supuesto que el contribuyente acredite que la referida disposición de fondos fue realizada en condiciones de mercado³⁷³, y en el caso que proceda la aplicación

³⁷⁰ T.O. por decreto 648/97.

³⁷¹ T.O. por decreto 648/97.

³⁷² La norma preceptúa que la ganancia gravada se determina conforme a los siguientes parámetros: a) en el caso de disposición de fondos, se presume un interés anual equivalente al que establezca la reglamentación, de acuerdo a cada tipo de moneda; y b) respecto de las disposiciones de bienes, se presume una ganancia equivalente al ocho por ciento (8 %) anual del valor corriente en plaza de los bienes inmuebles, y al veinte por ciento (20 %) anual del valor corriente en plaza respecto del resto de los bienes.

³⁷³ El art. 169 del decreto reglamentario de la LIG aclara que la imputación de intereses y ganancias presuntos no procederá cuando la disposición de fondos, o bienes, se hubiera efectuado aplicando tasas o ganancias inferiores a las previstas en el art. 76 de la LIG, si el contribuyente logra demostrar que las operaciones de disposición fueron realizadas en condiciones de mercado como entre partes independientes. A tal efecto, la reglamentación exige que el contribuyente presente un informe, suscripto por contador público independiente, en el cual se detallen, dependiendo de la operación de que se trate, las razones que fundamenten el cumplimiento de tales condiciones.

del instituto de precios de transferencia³⁷⁴ o la figura de dividendos o utilidades “presuntos”.³⁷⁵

La norma bajo comentario, vale destacar, fue introducida en la LIG por la ley 23.260³⁷⁶. En lo que respecta a las posibles alternativas de integración del impuesto societario y el personal, la ley 23.260 dispuso que la sociedad revestía la calidad de sujeto pasivo del impuesto a las ganancias por las utilidades obtenidas, y que el accionista tendría la misma calidad respecto de los dividendos que esta le distribuyera. En ese marco, el sentido de la norma fue limitar la práctica habitual de ciertas sociedades cerradas, cuyos accionistas tenían altos niveles de ingreso, consistente en retener sus utilidades con el objeto de canalizar luego los fondos de la sociedad por vías que no supusieran, para aquéllos, una imposición adicional.³⁷⁷

Es decir que se tuvo en cuenta la situación en que se hallaban las personas físicas, accionistas de sociedades anónimas -en especial, las cerradas-, ante la distribución de beneficios, y la neutralidad fiscal para la decisión de distribuirlos o no. En particular, la “presunción” consistió en extender el tratamiento, previsto para el reparto de utilidades, a las sumas facilitadas por tales entes a sus accionistas, en calidad de préstamo, en los casos en que no se estipulasen intereses o que estos resultasen inferiores a los legalmente contemplados.³⁷⁸

En este sentido, cabe destacar que, con anterioridad a la sanción de la ley 23.260, existía un vacío legal sobre la regulación de este tipo de rentas dentro de la tercera categoría del tributo; situación que difería en relación a las rentas de segunda categoría, en donde ya regía la “presunción” del actual art. 48 de la LIG. Y a la situación de las rentas de primera categoría, en donde la ley de impuesto a los réditos preveía la

³⁷⁴ Art. 16 de la LIG.

³⁷⁵ Art. 50 de la LIG.

³⁷⁶ Boletín Oficial de la República Argentina del 11 de octubre de 1985.

³⁷⁷ En este sentido, la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación (“Muscarriello Hnos S.A.”, sent. del 22 de febrero de 2000. Cita Online: AR/JUR/5030/2000) sostuvo: “Cabe destacar que la señalada [se refiere al artículo de la LIG bajo análisis] es una entre las varias presunciones que aparecen en la ley del impuesto a las ganancias (v.gr., arts. 37, 46, 48 y 57, entre otros) para dar solución a situaciones susceptibles de generar modalidades elusivas ante el silencio normativo en ciertos casos, como el de la disposición de fondos en los entes sociales, dando lugar a la regulación que introdujo la ley 23260”.

³⁷⁸ Conf. mensaje de elevación del proyecto de ley n° 662, del 12 de abril de 1985, enviado por el Poder Ejecutivo Nacional al Congreso.

imposición del valor locativo de los inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.³⁷⁹

La aludida motivación fue explicitada por el Poder Ejecutivo Nacional, en el mensaje de elevación del proyecto de ley -número 662-, en los siguientes términos: “*A efectos de restringir dicha posibilidad se extiende el tratamiento previsto para la distribución de utilidades a las sumas facilitadas por sociedades a sus accionistas en calidad de préstamo, en los casos en que no se estipule el pago de intereses o éstos resulten inferiores a los contemplados en el texto legal...*”³⁸⁰. El propósito legislativo quedó plasmado en el texto de la ley, al establecer que, sin perjuicio de la presunción de ganancia gravada que para la sociedad tendría toda disposición de fondos o bienes a favor de terceros -primer párrafo del art. 73, en su texto originario-, esas sumas tendrían para el accionista el mismo tratamiento que los dividendos -segundo párrafo del art. 73, en su texto originario-.³⁸¹

El propósito anti-elusivo de la norma se vio diluido con la sanción de la ley 24.073, en razón de que el legislador se inclinó por gravar solamente las ganancias en cabeza de las sociedades, a una tasa única del 30%, y desgravar los dividendos como ganancia

³⁷⁹ Ángel SCHINDEL (“Disposición de fondos a favor de terceros. ¿Presunción, ficción o sanción encubierta?”, *Doctrina Tributaria Errepar*, XXVII, agosto de 2006, pág. 727) discrepa con esta posición, y señala que la finalidad primaria de la introducción de la presunción legal fue complementar las normas sobre ajuste por inflación. En este sentido, señala: “*Sin embargo, la norma incorporada por la ley 23.260 no tuvo por objeto integrar ese vacío legislativo [en referencia a la falta de una presunción legal de ganancia gravada para las disposiciones de fondos o bienes efectuadas por sujetos de la tercera categoría], sino su finalidad primaria fue la de complementar las normas sobre ajuste por inflación, particularmente el ajuste dinámico, a efectos de evitar maniobras por parte de los sujetos de la tercera categoría –obligados a practicar el referido ajuste- tendientes a evitar la efectiva incidencia del ‘ajuste dinámico’ o para minimizar la carga del gravamen. Basta recordar que el pago de dividendos o el retiro de fondos por parte de los socios generaba un ajuste dinámico positivo desde el mes del referido pago de dividendos o retiro de fondos. En aquella época el mercado financiero admitía colocaciones a plazos fijos por periodo inferiores a un mes (siete días o más). Una forma de sustraer la imposición de los intereses en cabeza de las empresas era retirar a principios de mes, colocarlos a nombre de socios o accionistas (cuyos intereses estaban exentos del impuesto a las ganancias) y restituirlos antes del cierre del mes. De este modo, como a fines de los ajustes dinámicos positivos se tomaban las operaciones agrupadas por mes calendario, ningún efecto se traducía en cabeza de la empresa. En este sentido el objetivo de la norma, como complemento del referido ajuste dinámico, era razonable”.*

³⁸⁰ Conf. LITVAK, José D. y LASPINA, Esteban A., “Algunas reflexiones en torno de la esencia de la figura de las ‘disposiciones de fondos o bienes a favor de terceros’”, *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*, XXV, pág. 933, octubre 2004.

³⁸¹ Por aplicación del principio de tributación conocido como “ente separado”, dicha ganancia se encontraba gravada, en cabeza del beneficiario, con una alícuota del 33%, aunque el accionista podía computar un crédito equivalente al 27,5%.

personal de los accionistas³⁸²; esquema en el cual perdió sentido el propósito originario de la norma, de evitar que pudiese eludirse el pago del tributo mediante un espurio envío de fondos de la sociedad a los accionistas, sin acudir a la distribución de dividendos. A pesar de ello, la reforma legislativa mantuvo en los mismos términos la “presunción” de ganancia gravada para toda disposición de fondos o bienes efectuada, en favor de terceros, por los sujetos empresa comprendidos en el entonces art. 49, inc. a), de la ley de impuesto a las ganancias.

Se advierte, entonces, que la sucesión de cambios normativos, operados en la ley de impuesto a las ganancias, desvirtuó, en ciertas épocas, el propósito original del legislador, además de multiplicar las controversias en relación a la aplicación del instituto. En ese marco, la Corte Suprema tuvo oportunidad de pronunciarse en numerosos casos, a partir del año 2012, en torno al instituto de los intereses “presuntos”, en donde, como se verá, formuló un interesante desarrollo doctrinario relativo a la técnica presuntiva en el derecho tributario.

3.3.2. LA DISPOSICIÓN DE FONDOS O BIENES EN FAVOR DE TERCEROS. DISCUSIÓN DOCTRINARIA EN TORNO A SU NATURALEZA JURÍDICA

Tanto la doctrina como la jurisprudencia han sostenido, en forma prácticamente unánime, que el art. 76 de la ley de impuesto a las ganancias (anterior art. 73³⁸³) contempla una presunción absoluta de ganancia gravada³⁸⁴; presunción que se aplica, en términos generales, a toda disposición de fondos o bienes efectuada a favor de terceros, por parte

³⁸² Conf. Diario de Sesiones de la Honorable de Diputados de la Nación, marzo 18 y 19 de 1992, pág. 6007. Citado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Fiat Concord S.A. (TF 16778-I) c/ DGI” (Fallos: 335:131, sent. del 6 de marzo de 2012).

³⁸³ T.O. por decreto 648/97.

³⁸⁴ Conf. SCHINDEL, A., “Disposición de fondos a favor de terceros. ¿Presunción, ficción...”, cit. pág. 727; CÍSARO, María Paula, “Impuesto a las ganancias. Intereses presuntos. Disposición de fondos o bienes en favor de terceros”, *Práctica Profesional*, 2015-244, 5; DI CHIAZZA, Iván G., “Intereses presuntos: la visión del Alto Tribunal”, *Periódico Económico Tributario*, 2012 (mayo-490), 5; LEMME, Alejandro, “Fallo Fiat Concord S.A.”, *Impuestos*, 2012-5, 199; PERETTI, Andrés E. y DI CHIAZZA, Iván G., “Los préstamos intercompany y su impacto en el impuesto a las ganancias”, *La Ley*, 2016-D, 203; RODRÍGUEZ, Daniel A., “Disposición de fondos o bienes a favor de terceros”, *Práctica Profesional*, 2010-132, 16; TESTA, Héctor M., “La definición de terceros en la disposición de fondos”, *Práctica Profesional*, 2013-188,1; LITVIN, César y RIGONI, Gabriela, “Nueva línea jurisprudencial en la disposición de fondos a favor de terceros. A propósito de los préstamos entre compañías vinculadas”, *Práctica Profesional*, 2006-24, 67. Cita online: AR/DOC/2437/2006; GONZÁLEZ, Marcos, “Los intereses presuntos en el impuesto a las ganancias a raíz de las modificaciones introducidas por la ley 27.430 y el decreto 1170/2018 en la reglamentación”, *Doctrina Tributaria Errepar*, XL, abril 2019.

de los sujetos comprendidos en el inc. a) del art. 53 (anterior art. 49³⁸⁵), que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa.

La pacífica interpretación doctrinal y jurisprudencial, en relación al carácter presuntivo del instituto, obedece fundamentalmente al hecho que el propio legislador, haciendo gala de una deficiente técnica legislativa³⁸⁶, ha dispuesto, en números pasajes de la ley y de su decreto reglamentario, que la ganancia gravada se “presume” sin admitir prueba en contrario³⁸⁷. A pesar de la apuntada unanimidad, la deficiente técnica legislativa y la utilización de herramientas conceptuales equívocas³⁸⁸ ha dado origen a opiniones diversas en torno a cuestiones básicas del instituto.

³⁸⁵ T.O. por decreto 648/97.

³⁸⁶ Conf. DI CHIAZZA, Iván G., ob. cit.

³⁸⁷ El art. 76 de la LIG dispone:

*“Toda disposición de fondos o bienes efectuada a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 53, que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, **hará presumir, sin admitir prueba en contrario**, una ganancia gravada que será determinada conforme los siguientes parámetros:*

- a) En el caso de disposición de fondos, **se presumirá un interés anual equivalente al que establezca la reglamentación...***
- b) Respecto de las disposiciones de bienes, **se presumirá una ganancia...***

*Si se realizaran pagos durante el mismo periodo fiscal por el uso o goce de dichos bienes, los importes pagados podrán ser descontados **a los efectos de esta presunción...**”* (el destacado es propio).

El art. 169 del decreto reglamentario de la LIG, en su parte pertinente, preceptúa:

*“...En el caso de disposición de fondos, **la presunción del inciso a) del primer párrafo del artículo 76 se determinará con base en el costo financiero total o tasa de interés compensatorio efectiva anual...***

*...En el caso de disposiciones de bienes, al importe total de **ganancia presunta** determinado con base en los porcentajes expresados en el inciso b) del primer párrafo del artículo 76 de la ley...*

*...La imputación de intereses y ganancias, **presuntos**, dispuesta por el primer párrafo del artículo 76 de la ley, cesará cuando opere la devolución de los fondos o bienes...*

*...La imputación de **intereses y ganancias presuntos** no procederá cuando la disposición de fondos o bienes se hubiera efectuado aplicando tasas o ganancias inferiores a las previstas en el tercer párrafo del presente artículo y en el inciso b) del primer párrafo del artículo 76 de la ley...*

*...En el supuesto de la disposición de fondos o bienes de que se trata este artículo suponga una liberalidad de las contempladas en inciso i) del artículo 92 de la ley, el importe de los fondos o el valor impositivo de los bienes dispuestos, no serán deducibles a efectos de la liquidación del impuesto, por parte de la empresa que efectuó la disposición, **no dando lugar al cómputo de intereses y ganancias presuntos**”* (el destacado es propio).

³⁸⁸ Sirva como ejemplo el excelente trabajo de María Paula CÍSARO (ob. cit.), en donde, al definir el concepto de presunción, postula que se trata de *“...ficción jurídica a través de la cual se establece un mecanismo legal automático, que toma en cuenta que un determinado hecho, o un determinado acontecimiento, se entiende considera [sic] simplemente por darse los presupuestos establecidos para ello. En otras palabras, se toma por verdadero un hecho que no existe, o que podría existir, pero se desconoce, para fundamentar en él un derecho, que deja de ser ficción para conformar una realidad jurídica. Esta presunción facultada a la AFIP a prescindir de la prueba de aquello que ‘se entiende cierto por Ley’. En virtud de ello se favorece la entrada de la parte que se beneficia de la presunción, y cuya verdad formal resumida tendrá que ser destruida por la otra parte, aportando para ello suficientes pruebas fehacientes en contra que permitan revertir la presunción legal”*.

En lo que respecta a la naturaleza jurídica de la figura, LITVAK y LASPINA interpretan, en línea con la doctrina mayoritaria, que se trata de una presunción legal absoluta. Ello en el entendimiento de que, para tener por configurado el antecedente normativo³⁸⁹, se requiere que se encuentre acreditado el hecho base a partir del cual la norma conforma el esquema presuntivo. Y que, además, esas operaciones, en el curso normal de los acontecimientos, generen rentas o ganancias para los sujetos pasivos comprendidos en la norma.³⁹⁰

De acuerdo a los referidos autores, el instituto tendría los siguientes componentes³⁹¹:

a) Hecho base. *“Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a)³⁹², y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa...”*.

b) Hecho inferido. *“...una ganancia gravada...”* (hecho imponible), *“...equivalente a un interés de capitalización anual...o a una actualización igual a...”* (base imponible de la ganancia presunta).

A partir de ello, señalan que el paso lógico que realiza la norma, para arribar al punto b) desde el punto a), se realiza a través de una presunción absoluta de ganancia. Agregan que esa manera de componer el antecedente y el consecuente normativo provoca que, en muchas hipótesis, se produzca un completo apartamiento de la presunción legal respecto de la realidad. Es decir, situaciones en donde no se genera la ganancia, o se la genera por debajo del nivel de la tasa de interés fijada por la norma. Sin embargo, postulan que, en atención a la técnica legislativa empleada, *“...poco podría hacerse, salvo el caso*

Se advierte, en este punto, que la autora confunde, en su definición, los conceptos de presunción y ficción jurídica. Asimismo, no logra comprenderse si se define exclusivamente a la presunción relativa (es decir, la que admite prueba en contrario del hecho presumido) o si, al final del texto citado, refiere a la llamada “contraprueba”. Es decir, a la posibilidad de acreditar que el hecho base de la presunción no se ha configurado.

³⁸⁹ Se aclara que los autores denominan “antecedente normativo” al “hecho inferido”.

³⁹⁰ Conf. LITVAK, José D. y LASPINA, Esteban A., “Algunas reflexiones...”, cit.

³⁹¹ Los autores aluden al texto entonces vidente de la LIG (t.o. 648/97).

³⁹² Actual art. 53, inc. a), de la LIG.

de manifiesto menoscabo de garantías consagradas, de manera que la ganancia presunta prevalecerá sobre la real”.³⁹³

La corriente minoritaria, por su parte, parece atribuir naturaleza proteiforme o cambiante al instituto bajo análisis. Es decir que tendrá carácter de presunción en su aplicación a ciertos casos, y de ficción o sanción en otros supuestos.

SCHINDEL se inscribe en esa línea de pensamiento, en cuanto postula que la aplicación literal del art. 73 de la LIG³⁹⁴ puede dar lugar a ficciones violatorias de garantías constitucionales³⁹⁵. En este sentido, afirma que la aplicación de la tasa de interés, fijada por la ley, puede constituir una ficción en caso que se trate de una tasa no obtenible en el mercado³⁹⁶. Y que, conforme a la literalidad de la norma legal y su reglamento, podría tratarse, según las circunstancias de hecho, de una presunción razonable y valedera, o de una presunción irrazonable con *“marcados caracteres de ficción jurídica y hasta frente a una sanción encubierta por el hecho de operar financieramente con directores o accionistas”*³⁹⁷. La opinión de la Procuración General de la Nación en la causa “Akapol S.A.”, en cuanto afirmó que convalidar la postura del

³⁹³ Se advierte, en este punto, un razonamiento lógico similar al adoptado por la CSJN en la causa “Hermitage”, en cuanto sostuvo que la iniquidad de la presunción legal queda de manifiesto cuando se demuestre que esa ganancia, que la norma presume, lisa y llanamente no existió.

³⁹⁴ T.O. por decreto 648/97.

³⁹⁵ Ángel SCHINDEL, “Disposición de fondos a favor de terceros. ¿Presunción, ficción...”, cit.

³⁹⁶ SCHINDEL (“Disposición de fondos a favor de terceros. ¿Presunción, ficción...”, cit.) señala la existencia de una tercera presunción, contemplada en el decreto reglamentario de la LIG, consistente en que las devoluciones no se computan si hay nuevos retiros. Puntualmente, el art. 103 del decreto reglamentario (actualmente, art. 169 del reglamento) establecía que la imputación de intereses y actualizaciones presuntos dispuesta cesará cuando opere la devolución de los fondos o bienes; oportunidad en la que se considerará que ese hecho implica, en el momento en que se produzca, la cancelación del crédito respectivo con más los intereses devengados, capitalizados o no, generados por la disposición de fondos o bienes respectivas. Además, agrega que, si en el mismo ejercicio en el que opera la devolución o en el inmediato siguiente se registraran nuevos actos de disposición de fondos o bienes a favor del mismo tercero, se entenderá que la devolución no tuvo lugar en la medida dada por el monto de esas nuevas disposiciones, y que los intereses y actualizaciones que proporcionalmente correspondan a dicho monto no han sido objeto de la cancelación antes aludida.

De acuerdo al autor, esta particular presunción, creada por el reglamento, de aplicarse en forma rigurosa, podía acentuar aún más la ficción derivada de la tasa fijada por la ley en el caso de las operaciones bajo comentario. En este sentido, concluye: *“...No computar los aportes o devoluciones si hay ulteriores retiros transforma la ficción derivada de la aplicación de una tasa de interés no obtenible en el mercado en una nueva ficción en función de la cual, por imperio de una defectuosa norma legal y una arbitraria norma reglamentaria, el fisco puede pretender el impuesto sobre pseudo rentas irrazonables de existencia meramente hipotéticas, lo cual puede tornar al gravamen resultante en irrazonable y confiscatorio y, por ende, violatorio de garantías constitucionales”*.

³⁹⁷ Conf. SCHINDEL, Ángel, “Disposición de fondos a favor de terceros. ¿Presunción, ficción...”, cit.

fisco importaría transformar la presunción del art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias³⁹⁸ en una ficción legal³⁹⁹, parece inscribirse en esta postura.⁴⁰⁰

Se trata, vale destacar, de una corriente que no considera la existencia de una diferencia estructural entre presunción absoluta y ficción, sino que entiende que la única diferencia entre ambas radica en la mayor probabilidad de ocurrencia de aquella en el mundo fenoménico⁴⁰¹. A partir de ello, suele mencionar la conversión de la presunción del art. 76 de la LIG (anterior art. 73) en una “ficción” para aludir, en realidad, al divorcio de la norma y su aplicación con la realidad de las cosas⁴⁰². Y, con ello, a su potencial inconstitucionalidad o inaplicabilidad.

³⁹⁸ T.O. por decreto 648/97.

³⁹⁹ Dictamen de la Procuración General de la Nación, de fecha 2 de febrero de 2009, recaído en la causa “Akapol S.A. (TF 20985-I) C/ DGI” (S.C. A.679, L.XLII).

⁴⁰⁰ Conf. SCHINDEL, “Disposición de fondos a favor de terceros”, *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*, XXXV, agosto 2014.

⁴⁰¹ En vivo contraste, LITVAK y LASPINA (“Algunas reflexiones...”, cit.) consideran que la diferencia entre presunción y ficción no se limita a esta cuestión, sino que existe una diferencia estructural entre ambas.

En este sentido, sostienen que las presunciones versan sobre cuestiones de hecho, y tendrían su respaldo lógico en las reglas de la experiencia. La no admisibilidad de prueba en contra sería un recaudo del legislador para reforzar sus efectos. Su esquema sería el siguiente: dada la prueba del suceso I (base o inferente), se tiene por acaecido el hecho A (antecedente normativo -elementos constitutivos del tributo: hecho imponible, sujeto y base imponible-) y debe ser C (consecuente normativo -obligación tributaria-).

En las ficciones, institución de índole sustancial o material que opera en la conformación de la relación jurídica de que se trate, la unión estatuida por el legislador entre el antecedente y el consecuente normativo se despreocupa de su semejanza con la realidad. Configuraría estrictamente una falsedad o mentira consagrada legalmente. Su esquema se conforma de esta manera: dado el acaecimiento de NO A (hecho jurídico que legalmente equipara o reemplaza a A), se tiene por configurado A (antecedente normativo -elementos constitutivos del tributo: hecho imponible, sujeto y base imponible-) y debe ser C (consecuente normativo -obligación tributaria-).

Sin embargo, los autores interpretan que las presunciones absolutas no constituyen herramientas procesales, sino instituciones de derecho sustancial; afirmación que no resulta alterada por el hecho de que se encuentran sujetas a un mínimo de prueba, consistente en la acreditación del hecho base. A partir de ello, consideran que la diferencia entre la presunción absoluta y la ficción radicaría en que aquella exige un “mínimo de prueba”, mientras que esta no.

Esta diferencia, de carácter estructural, explica la razón por la cual el instituto, previsto en el art. 76 de la LIG, tiene para los autores carácter de “presunción absoluta”, con independencia de su mayor o menor adecuación a la realidad. Sin embargo, se entiende que la aludida diferencia estructural, mencionada por los autores, no es tal, ya que la norma, para su aplicación, exige la acreditación de que se ha configurado su presupuesto de hecho. Es decir, la operatividad de la ficción también está supeditada a esa acreditación.

⁴⁰² En otro trabajo, Ángel SCHINDEL (“Disposición de fondos a favor de terceros”, cit.) señala: “*Donde la presunción podría transformarse en ficción es justamente en la mencionada presunción de derecho, que obliga a computar como tasa de interés la activa que cobra el Banco de la Nación Argentina. Probablemente, el legislador no tuvo presente que lo razonable hubiere sido fijar, como límite mínimo para la procedencia de una razonable presunción, la tasa pasiva y no la tasa activa que cobra el Banco oficial citado. Una sociedad o empresa no es una entidad financiera, y por sus excedentes de fondos, salvo circunstancias excepcionales, no tiene otra alternativa más que colocarlos en el mercado financiero institucionalizado y a las tasas que en el mismo se ofrecen. Por ende, una pretensión fiscal basada en una norma irrazonable podría implicar pretender gravar ganancias inexistentes o meramente hipotéticas, con*

Es decir que, desde el punto de vista de la estructura lógica de la norma, parece haber unanimidad en cuanto a que el instituto previsto en el art. 76 de la LIG contiene una presunción absoluta. Ahora bien, en su aplicación práctica, y dependiendo del caso, cierta corriente doctrinaria sostiene que la presunción “degenera” en una ficción, como forma retórica de aludir a su ilegitimidad.

En este sentido, cabe poner de resalto que, de acuerdo a ESEVERRI MARTÍNEZ⁴⁰³, la distinción entre presunción y ficción, basada en que en la presunción absoluta el hecho que se vincula a la consecuencia jurídica puede considerarse probable -mientras que en la ficción no-, sí tiene relevancia jurídica. Ello en razón de que cabría la no aplicación de la presunción absoluta cuando se demuestre que esa regla de probabilidad no ha acaecido en la realidad. En cambio, en la ficción jurídica no existe la aludida regla de probabilidad, por lo que no resultaría posible sustraerse al mandato jurídico que encierra la norma de ficción. De acuerdo al autor, las presunciones (relativas o absolutas) son instrumentos al servicio de la prueba, por lo que su utilización es discrecional para el órgano administrativo y para el juez que ha de aplicar sus normas; circunstancia esta que no es posible apreciar en el caso de las ficciones jurídicas, que por su naturaleza se convierten en normas de obligada aplicación y acatamiento.

No se comparte la opinión de ESEVERRI MARTÍNEZ. De acuerdo a la conceptualización adoptada en la presente investigación, las presunciones absolutas no constituyen normas relacionadas con la prueba de los hechos, sino reglas de carácter sustantivo. De esta manera, la Administración o el juez no cuentan con la potestad de aplicar o no la norma que contiene una presunción absoluta, ya que su aplicación es de carácter imperativo. La actividad probatoria “en contrario”, por parte del contribuyente, podrá eventualmente servir para demostrar que la aplicación de la presunción absoluta violenta, en el caso particular, algún derecho o garantía constitucional, pero no para

vulneración del principio de capacidad contributiva y de garantías constitucionales, como la innominada de la razonabilidad y la de no confiscatoriedad”.

Se advierte, en este punto, que la calificación como “ficción” tiene, para el autor, un significado asociado a un disvalor. Puntualmente, a la falta de razonabilidad de la presunción en determinados casos, en donde la realidad legal y la realidad fenoménica aparecen irreductiblemente divorciadas. A partir de ello, se interpreta que, para el autor, una “ficción” es una presunción irrazonable. No se trata de una cuestión estructural, sino más que nada de un juicio de valor.

⁴⁰³ Conf. ESEVERRI MARTÍNEZ, *Presunciones legales...*, cit., pág. 24.

habilitar una aplicación discrecional. En el derecho argentino, las normas resultan de aplicación imperativa, salvo que de su letra o contexto pueda inferirse lo contrario o que medie declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto.

Por otro lado, también se ha producido una discrepancia en torno a la estructura de la presunción absoluta. En este sentido, ciertos autores han interpretado que el art. 76 de la LIG contiene una única presunción, de carácter absoluto, aplicable a toda disposición de fondos o bienes, efectuados en favor de terceros, por parte de sociedades de capital⁴⁰⁴. Sin embargo, SCHINDEL postula la existencia de una sucesión de presunciones en la ley⁴⁰⁵. La principal, que denomina “de hecho”, es que debe tratarse de disposiciones de fondos o bienes, efectuadas por sujetos comprendidos en los arts. 49, inc. a), y 69 de la LIG (t.o. según decreto 648/97)⁴⁰⁶, que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa. También identifica una presunción secundaria, relativa a la tasa de interés a aplicar, que denomina “de derecho”; presunción que resultaría operativa cuando las disposiciones de fondos o bienes no se hayan hecho en interés de la empresa. En este punto, critica que se permita la aplicación de una presunción “de derecho” -es decir, la relativa a la tasa de interés- sobre la base de una presunción previa “de hecho” -constituida por el interés de la empresa-.⁴⁰⁷

Al respecto, se entiende que la división de la regla legal en varias “presunciones”, propuesta por SCHINDEL, luce desacertada en razón de que, si se considera la “presunción principal” y la “presunción secundaria” en su individualidad, se advierte que no responden a la estructura general que la doctrina mayoritaria -entre los que se encuentra el autor citado- atribuye a este tipo de reglas.

En efecto, si se examina la llamada “presunción principal” -es decir, que se trate de disposiciones de fondos o bienes, efectuadas por sociedades de capital, que no respondan

⁴⁰⁴ Conf. CÍSARO, María Paula, ob. cit.; DI CHIAZZA, Iván G., ob. cit.; LEMME, Alejandro, ob. cit.; PERETTI, Andrés E. y DI CHIAZZA, Iván G., ob. cit.; RODRÍGUEZ, Daniel A., ob. cit.; TESTA, Héctor M., ob. cit.; GONZÁLEZ, Marcos, ob. cit.; LITVAK, José D. y LASPINA, Esteban A., “Algunas reflexiones...”, cit.

⁴⁰⁵ SCHINDEL, A., “Disposición de fondos a favor de terceros. ¿Presunción, ficción...”, cit.

⁴⁰⁶ Actual art. 53, inc. a), de la LIG.

⁴⁰⁷ Se aclara que el autor identifica dos presunciones adicionales en el decreto reglamentario de la LIG. Puntualmente, la referida a las devoluciones de los fondos o bienes y su mecanismo de imputación, y la vinculada al mínimo que deben alcanzar los intereses pactados expresamente.

a operaciones realizadas en interés de la empresa⁴⁰⁸-, no logra dilucidarse cuál sería el hecho base y cuál el hecho “presumido”. En vivo contraste, se entiende que la llamada “presunción secundaria” -es decir, la que dispone que, cuando las disposiciones de fondos o bienes no se hayan hecho en provecho de la empresa, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, la generación de una ganancia gravada⁴⁰⁹- sí responde a la estructura general que, de acuerdo a la doctrina mayoritaria, caracteriza a la presunción. Es decir, contempla un hecho base -la disposición de fondos o bienes, por parte de determinados sujetos, que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa- y una consecuencia que normalmente la acompaña -dicha disposición de fondos o bienes genera una ganancia mínima en cabeza del sujeto que realiza la disposición-.

En definitiva, se entiende que, en términos generales, la doctrina nacional es conteste en sostener, en línea con una interpretación literal de la norma, que el art. 76 de la LIG contempla una presunción absoluta de ganancia gravada; presunción que tendría, como “hecho base”, la disposición de fondos o bienes en favor de terceros, efectuada por sujetos empresa, que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa. Y, como “hecho inferido”, la producción de una ganancia gravada, cuya magnitud determina la ley.

⁴⁰⁸ Así la describe Ángel SCHINDEL (“Disposición de fondos a favor de terceros. ¿Presunción, ficción...”, cit.). En otro trabajo posterior (“Disposición de fondos a favor de terceros”, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), XXXV, Agosto 2014), señala: *“Demostramos en el trabajo citado la irracional construcción lógica de la norma por la cual se establece una presunción de derecho, la que no admite prueba en contra, como es la tasa de interés a utilizar cuando la aplicación de la norma resulta procedente, pero con posterioridad a una presunción básica y primaria que es la demostración de que la disposición de fondos no se realizó en interés de la empresa; circunstancia esta, obviamente, de hecho y prueba. En otros términos: la presunción principal y prioritaria es de hecho, esto es demostrar que la disposición de fondos se hizo en interés de la empresa; la emergente del no cumplimiento de la primera es de derecho. Resulta obvio que la citada redacción genera problemas...”*

Se advierte, en este punto, que las definiciones del autor, relativas a la “presunción principal” y la “presunción secundaria”, no coinciden en los artículos comentados. Mientras que en un trabajo postula que la “presunción principal” o de derecho sería la tasa de interés fijada por la ley (que depende de la configuración de la “presunción básica y primaria” que es la demostración de que la disposición de fondos no se realizó en interés de la empresa), en el otro sostiene que la aludida presunción consiste en que se trate de disposiciones de fondos o bienes, efectuadas por sociedades de capital, que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa.

Lo cierto es que el autor, al sostener que la “presunción principal” sería la tasa de interés fijada por la ley, parece confundir el instituto presuntivo con la consecuencia jurídica, establecida por la ley, ante la configuración de su presupuesto de hecho -es decir, la disposición de fondos o bienes en favor de terceros, por parte de los sujetos empresa, a título gratuito o a una tasa de interés menor a la fijada en la ley-.

⁴⁰⁹ Así la describe Ángel SCHINDEL, “Disposición de fondos a favor de terceros. ¿Presunción, ficción...”, cit.

3.3.3. NATURALEZA JURÍDICA DEL INSTITUTO DE DISPOSICIÓN DE FONDOS EN FAVOR DE TERCEROS

Conforme al enfoque conceptual adoptado en el presente trabajo, la presunción constituye un instituto probatorio que permite considerar cierta la realización de un hecho, mediante la prueba de otro distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden⁴¹⁰. Desde esta perspectiva, se interpreta que la regla, prevista en el art. 76 de la LIG, no constituye una presunción jurídica, ya que su objeto no es probatorio. En su concepción originaria, la finalidad de la referida norma fue extender el tratamiento tributario, aplicable a la distribución de dividendos o utilidades, a las sumas facilitadas por sociedades a sus accionistas en calidad de préstamo, en los casos que no hubiese estipulado el pago de intereses o estos resultasen inferiores a los contemplados en el texto legal.

Es decir que la regla del art. 76 de la LIG no tiene por objeto facilitar la prueba de que los préstamos, con determinadas características, encubren verdaderas distribuciones de dividendos o utilidades. Fundamentalmente, debido a que tal regla no admite prueba en contrario, lo cual evidencia que la intención del legislador fue crear una regla de derecho sustantivo y no de derecho probatorio.

En consecuencia, cabe indagar si la regla prevista en el art. 76 de la LIG contempla una presunción absoluta, como parecería surgir de una interpretación literal de la norma. Se recuerda, en este punto, que no se considera a las presunciones absolutas como reglas de presunción. Estas se encuentran orientadas a facilitar la prueba de los hechos de difícil acreditación, mientras que aquellas no circunscriben su virtualidad a la fase de fijación de los hechos, sino que también operan en la posterior fase de aplicación de las normas. El hecho presumido queda privado de toda relevancia, y las consecuencias jurídicas son vinculadas directamente al hecho que integra la afirmación base.⁴¹¹

Ahora bien, teniendo en cuenta la estructura de la regla contenida en el art. 76 de la LIG (anterior art. 73⁴¹²), se entiende que esta no puede ser considerada una norma de

⁴¹⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 71.

⁴¹¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 121.

⁴¹² T.O. por decreto 648/97.

remisión. Es decir, una norma que remite, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la consecuencia jurídica, a otra norma jurídica.⁴¹³

La existencia de confusiones o asociaciones, entre las normas de remisión y las presunciones, son frecuentes. Fundamentalmente, debido al estilo de redacción de las normas jurídicas, en donde la remisión a un conjunto de consecuencias jurídicas, ya descritas, no suele tener lugar a través de expresiones del estilo de “*las consecuencias jurídicas de A valen también para B*”. Sino que lo más común es que “*se presume, finja, entienda, considere, etc...que B es un caso de A*”. Ello lleva a interpretar que se está considerando probado un hecho (una regla de presunción) cuando, en realidad, no es así. En rigor de verdad, se configura el régimen jurídico de un supuesto de hecho por remisión a otro ya conocido (norma de remisión).⁴¹⁴

Bajo ese marco interpretativo, se entiende que la regla del art. 76 de la LIG no constituye una presunción absoluta ni tampoco una ficción, en razón de que, si bien se trata de una norma de carácter sustantivo, no tiene por objeto extender la aplicación del régimen jurídico de un supuesto de hecho a otro distinto. Es decir, no se advierte la existencia de la estructura típica de las presunciones absolutas, a saber: el establecimiento de la consecuencia jurídica (X) de un presupuesto de hecho (A), pero por referencia a otro hecho distinto (B) cuya virtualidad carece de todo interés para el operador jurídico.

En efecto, de considerarse la existencia de una presunción absoluta -hipótesis en la que se sitúa al solo efecto de la argumentación-, la operatividad del art. 76 de la LIG podría explicarse esquemáticamente de la siguiente manera:

- Hecho A. La disposición de fondos o bienes efectuada a favor de terceros, por parte de los sujetos empresa, que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa.

- Hecho B. La disposición de fondos o bienes efectuada a favor de terceros, por parte de los sujetos empresa, en donde se ha pactado: (i) en el caso de disposición de fondos, un interés anual equivalente al que establezca el reglamento de la ley. O, eventualmente, un interés acorde a las condiciones de mercado; y (ii) en el caso de disposición de bienes, una ganancia

⁴¹³ Conf. LARENZ, K., ob. cit., págs. 249 y ss.

⁴¹⁴ Conf. LARENZ, ob. cit., pág. 255.

equivalente al 8% anual del valor corriente en plaza de los bienes inmuebles, y al 20% anual del valor corriente en plaza respecto del resto de los bienes. O, eventualmente, una ganancia acorde a las condiciones de mercado.

- Consecuencia jurídica de B (X). El sujeto que dispone de los fondos o bienes debe declarar, como renta gravada, los rendimientos referidos *supra*.

La regla analizada establecería que, dado A, se aplicará en todo caso la consecuencia jurídica X, con independencia de la efectiva realización de B. Sin embargo, B no se encuentra regulado por la ley, por lo que no puede existir una remisión a su inexistente régimen jurídico. En otras palabras, la LIG no contempla, al margen -claro- del art. 76, un régimen jurídico aplicable a operaciones, realizadas por sujetos empresa, en donde tenga que reconocerse, en el caso de la disposición de fondos, una tasa de interés anual mínima, o, en el supuesto de disposición de fondos, una ganancia anual mínima. Al no resultar posible remisión alguna, no se configura una presunción absoluta ni tampoco una ficción.

En consecuencia, se entiende que el art. 76 de la LIG contempla una regla de valoración. Es decir, una norma que dispone el valor por el cual determinadas rentas o bienes deben ser computados en la base imponible del tributo, con el objeto de cuantificar el monto de la obligación tributaria⁴¹⁵. No se ocupa de la acreditación de hechos, sino que actúa en un momento posterior. Más específicamente, luego de concluida la fase probatoria, y lo hace mediante la asignación de un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible.⁴¹⁶

En este sentido, se considera que el art. 76 de la LIG constituye una norma sustantiva para determinar la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, por lo que no cabe atribuirle la misma naturaleza que las reglas de presunción⁴¹⁷. Ello no obsta, como bien apunta MARÍN-BARNUEVO FABO, a que exista un elemento

⁴¹⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 173.

⁴¹⁶ Conf. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (“La prueba en Derecho...”, cit., pág. 177), quien señala la conveniencia de “distinguir ‘presunción’ de ‘base imponible presuntivamente medida’. La presunción cumple fines probatorios, pertenece al campo del Derecho formal. La base imponible presunta, en cambio, es el resultado de determinarla en función de índice, módulos o signos que el legislador entendió guardaban cierta ecuación con la respectiva capacidad contributiva”.

⁴¹⁷ Con. PUGLIESE, M. (ob. cit., pág. 210), quien afirma que solo se les puede atribuir “calidad de presunciones en sentido metafórico y, de cualquier modo, no jurídico”. Vid., en este mismo sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales...*, cit., pág. 18.

presuntivo que actúa en la mente del legislador -en el sentido de sospecha o creencia⁴¹⁸- y que es, justamente, lo que ha permitido, pese a la clara naturaleza material de este tipo de reglas, a que se confundan con las reglas de presunción.

Un ejemplo claro y conocido de reglas de valoración lo constituyen las normas de precios de transferencia contenidas en la LIG, que regulan la valoración de operaciones internacionales realizadas entre personas que se consideran vinculadas. En este tipo de supuestos, la ley determina que la valoración de ingresos y gastos sea realizada de acuerdo al principio *arm's length* o del operador independiente. Es decir, de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

Resulta importante entender que las normas de precios de transferencia no constituyen reglas de presunción, sino de valoración de rendimientos. Es decir, reglas mediante las cuales se pretende imponer un valor objetivo a un hecho determinado, no conocer la realidad de los hechos. Aun admitiendo la veracidad del precio pactado o la inexistencia de precio, igualmente debe considerarse, tratándose de una operación entre sociedades vinculadas, que su valor se fija de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercados entre sociedades independientes.

En igual sentido, el art. 76 de la LIG contempla una regla de valoración de rentas cuya aplicación es inexorable, ya no se hace depender de ninguna otra circunstancia. Es decir que, en caso que se configure el supuesto de hecho, cabe aplicar el rendimiento establecido en la ley. Puntualmente, si un sujeto empresa, comprendido en el art. 53, inc. a), de la LIG, dispone de fondos o bienes en favor de terceros, sin que medie interés de la empresa, se encuentra obligado a reconocer: (i) en caso de disposición de fondos, el interés se determinará con base en el costo financiero total o tasa de interés compensatorio efectiva anual, calculada conforme las disposiciones del Banco Central de la República Argentina, que publique el Banco de la Nación Argentina para operaciones de préstamos en moneda nacional y extranjera -según el caso-⁴¹⁹; y (ii) en el supuesto de las disposiciones de bienes, una ganancia equivalente al 8% anual del valor corriente en plaza

⁴¹⁸ Conf. SAÍNZ DE BUJANDA, F., ob. cit., pág. 214.

⁴¹⁹ Art. 169, tercer párrafo, del decreto reglamentario de la LIG.

de los bienes inmuebles, y al 20% anual del valor corriente en plaza respecto del resto de los bienes.⁴²⁰

En definitiva, se advierte que el art. 76 de la LIG no posibilita la prueba de ningún hecho relevante para la determinación de la obligación tributaria, sino que, por el contrario, lo que establece son unos parámetros jurídicos para valorar algunos componentes de la base imponible. La existencia de una regla de valoración es, desde esta perspectiva, evidente.

3.3.4. JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA EN MATERIA DE DISPOSICIÓN DE FONDOS O BIENES EN FAVOR DE TERCEROS

3.3.4.1. INTRODUCCIÓN

A partir del año 2012, la Corte Suprema tuvo oportunidad de resolver numerosos casos en donde interpretó los alcances del instituto previsto en el entonces art. 73 de la LIG (actual art. 76). En este sentido, se pronunció respecto a su naturaleza jurídica, a la correcta interpretación del término “tercero” -esencial para la aplicación de la regla legal- y a la razonabilidad de la aplicación del instituto en casos en donde las disposiciones de fondos, a pesar de no alcanzar la tasa de interés fijada legalmente, respondían a operaciones concertadas en condiciones de mercado.

El estudio de los pronunciamientos más relevantes del tribunal cimero, en relación a la figura legal bajo estudio, reviste especial interés para el objeto de estudio de la presente investigación. Ello en razón de que, además de profundizar el conocimiento de la línea jurisprudencial iniciada a partir de “Hermitage S.A.”, permitirá desentrañar y delinear la doctrina sentada en lo que respecta a los límites constitucionales a la utilización de la técnica presuntiva en el derecho tributario.

A continuación, entonces, se formulará una somera reseña de los precedentes “Fiat Concord S.A.”⁴²¹, “Akapol S.A.”⁴²² y “Transener”⁴²³. Ello teniendo especialmente en consideración el análisis formulado por el tribunal cimero en relación a la naturaleza

⁴²⁰ Art. 76, primer párrafo, de la LIG.

⁴²¹ Fallos: 335:131.

⁴²² CSJN, “Akapol S.A. (TF 20985-I) c/ DGI s”, Fallos: 335:519, sent. del 3 de mayo de 2012.

⁴²³ CSJN, “Compañía de Transporte de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, C. 884. L. ROR., sent. del 10 de mayo de 2016.

jurídica del instituto previsto en el art. 76 de la LIG (anteriormente, art. 73⁴²⁴), y los conflictos jurídicos que suscita, en determinados casos, en relación a los principios constitucionales de razonabilidad y capacidad contributiva.

3.3.4.2. EL CASO “FIAT CONCORD”

3.3.4.2.1. HECHOS DEL CASO

La AFIP determinó de oficio el impuesto a las ganancias -período fiscal 1994- de Fiat Concord S.A., y liquidó intereses “presuntos” por el saldo de su cuenta “Préstamos - Sociedades del art. 33 de la ley 19.550”, cuya destinataria era su sociedad controlante Fiat Argentina S.A. -titular del 99,9962 % del capital social de la sociedad fiscalizada-. La actividad principal de Fiat Concord S.A., vale destacar, era la realización de operaciones financieras con recursos monetarios propios, y carecía de personal en relación de dependencia. Por esa razón, Fiat Argentina S.A. abonaba los gastos operativos de su controlada con fondos remitidos a tal efecto.⁴²⁵

En su oportunidad, la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución determinativa⁴²⁶. En este sentido, entendió que el art. 73 de la LIG establecía un régimen presuntivo, cuya aplicación se encontraba supeditada a la demostración de que la disposición de fondos hubiese sido efectuada en favor de terceros y que esta no respondiera a operaciones realizadas en interés de la empresa. Bajo ese marco interpretativo, entendió, por aplicación del principio de la realidad económica⁴²⁷, que Fiat Argentina S.A. no debía ser considerada como tercero respecto de su controlada Fiat Concord S.A.

⁴²⁴ T.O. por decreto 648/97.

⁴²⁵ Conforme surge del relato de antecedentes de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, el apelante sostenía que Fiat Argentina S.A., por su desarrollada infraestructura administrativa, asistía a las demás compañías del grupo, ya sea supliendo la carencia de estructuras o bien actuando en forma complementaria en las necesidades de las otras empresas del grupo. Ello explicaba, desde la óptica del contribuyente, que Fiat Argentina S.A. realizara actividades administrativas que las otras empresas no estaban en condiciones de asumir por sus limitaciones, las que fueron fijadas por el propio grupo a fin de evitar el dispendio de actividades y mejorar la eficiencia en aras de obtener un mayor beneficio.

⁴²⁶ TFN, Sala D, “Fiat Concord S.A. (TF 16778-I) c/ DGI”, sent. del 16 de octubre de 2002. Publicada en la Revista Impuestos 2003-A, 461. Cita online: AR/JUR/1895/2002.

⁴²⁷ Arts. 1° y 2° de la ley 11.683.

La Sala IV de la CNACAF, por su parte, revocó la sentencia del TFN y confirmó el ajuste fiscal, en el entendimiento de que se encontraban reunidas todas las condiciones legales de aplicabilidad de la presunción legal⁴²⁸. Para así decidir, sostuvo, en primer lugar, que tanto Fiat Concord S.A. como Fiat Argentina S.A. habían dispuesto de fondos en favor de otras sociedades, las que, como tales, tienen personalidad, patrimonio e intereses propios. Especificó que no surgía de autos que la realización de dichas operaciones hubiese implicado un beneficio para quien efectuaba los préstamos, y que las sociedades no habían demostrado la alegada necesidad de tales mutuos para su giro normal. En segundo término, señaló que ambas empresas se habían limitado a describir su estructura organizativa, sin aportar prueba alguna sobre el provecho que derivaba para ellas de operar en esa forma. Finalmente, concluyó que la vinculación societaria no acreditaba -por esa sola circunstancia- que los préstamos de dinero hubiesen sido efectuados en beneficios de quien los realizó.

3.3.4.2.2. EL DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

En su dictamen del 2 de febrero de 2009, la Procuración General de la Nación sostuvo que el art. 73 de la LIG contiene una presunción legal; presunción que tuvo por objeto extender el tratamiento, previsto para la distribución de utilidades, a las sumas facilitadas por sociedades a sus accionistas, en calidad de préstamo, en los casos en que no se estipulara el pago de intereses o estos resultasen inferiores a los contemplados en el texto legal⁴²⁹. A partir de ello, postuló que la voluntad del legislador estuvo dirigida a insertar una “presunción” encaminada únicamente a un tipo específico de préstamos: aquellos entregados por las sociedades a sus accionistas, con tasas de interés interiores a las legales, cuya finalidad espuria era canalizar fondos de la primera hacia los segundos sin recurrir a la distribución de utilidades.

Bajo ese marco interpretativo, tuvo por acreditado que una parte de las sumas remitidas por Fiat Concord S.A. a Fiat Argentina S.A. fue para hacer frente, por anticipado en algunos casos, a los gastos operativos de la primera. Agregó que idéntica

⁴²⁸ CNACAF Sala IV, “Fiat Concord S.A. (TF 16778-I) c/ DGI”, sent. del 21 de marzo de 2006. Publicada en la Revista Impuestos, 2006-13, 1624. Cita online: AR/JUR/768/2006.

⁴²⁹ Con cita del mensaje N° 662, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, 04/09/85, pág. 4177.

situación se verificaba respecto de los gastos realizados por Fiat Argentina S.A. por cuenta y orden de las compañías pertenecientes al “Grupo Fiat”. En consecuencia, concluyó que, en el caso bajo análisis, no se verificaba el sustrato fáctico que tornara aplicable la figura legal. Y que, de convalidarse la postura del organismo fiscal, se impondría a la actora una presunción de ganancia gravada sin que, *strictu sensu*, el art. 73 de la LIG ni su reglamentación así lo dispusieran.

Por los fundamentos expuestos, el dictamen recomendó revocar la sentencia apelada, en cuanto convalidaba la aplicación del art. 73 de la LIG a las sumas entregadas por Fiat Concord S.A. a Fiat Argentina S.A. para hacer frente a los gastos operativos de la primera, así como también los gastos realizados por Fiat Argentina S.A. por cuenta y orden de las compañías pertenecientes al “Grupo Fiat”.

Por otro lado, la PGN consideró que la figura del art. 73 de la LIG resultaba aplicable a las sumas que, en exceso a sus gastos operativos, Fiat Concord S.A. había transferido a Fiat Argentina S.A. Ello en el entendimiento de que la recurrente no había ofrecido prueba alguna tendiente a acreditar que esas transferencias obedecían a una causa jurídica diferente de un préstamo. Tampoco había rebatido la postura fiscal, en cuanto había señalado la carencia de argumentos válidos para explicar el interés de Fiat Concord S.A. en la permanencia de esos saldos en exceso en el patrimonio de su controlante, sin requerir su devolución durante los cuatro años bajo inspección.

3.3.4.2.3. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA

Mediante sentencia del 6 de marzo de 2012, la CSJN dictó sentencia en la causa “Fiat Concord S.A. TF (16.778-I) c/ DGI”⁴³⁰ y confirmó la sentencia apelada.

En lo que aquí interesa, el tribunal cimero aclaró que su jurisdicción había quedado limitada a decidir respecto a las siguientes cuestiones: a) si podía considerarse que mediaba una disposición de fondos o bienes efectuada en favor de un “tercero”, en los términos del art. 73 de la LIG, cuando aquélla se realiza entre sociedades vinculadas que integran un mismo conjunto económico; b) si -como lo sostiene la apelante- el “interés

⁴³⁰ Fallos: 335:131.

de la empresa”, al que alude la ley, debía ser entendido como el interés de dicho conjunto, y no el del sujeto que efectúa la disposición de fondos o bienes.

En ese marco, y en coincidencia con el dictamen de la Procuración General de la Nación, el tribunal sostuvo que el art. 73 de la LIG contempla una presunción cuyo objeto fue limitar la práctica habitual de ciertas sociedades “cerradas”, cuyos accionistas tenían altos niveles de ingresos, consistente en retener sus utilidades con el objeto de canalizar luego los fondos por vías que no supusieran, para aquellos, una imposición adicional.⁴³¹

Se advierte, en este punto, que la calificación como “presunción”, formulada por la CSJN, parece haber obedecido a una interpretación literal de la ley. Si bien es cierto que la resolución de la controversia no requería un examen profundo de la cuestión relativa a la naturaleza jurídica de la norma, la postura del tribunal cimero resulta coherente con el criterio adoptado en la causa “Hermitage”; criterio según la cual el carácter presuntivo de la norma depende del texto de la norma y de sus antecedentes parlamentarios, más que de su estructura y finalidad.

En este sentido, postuló que, contrariamente a lo sostenido por el apelante, el hecho de que la disposición de fondos se efectuara -como había ocurrido en el caso- entre sociedades vinculadas económicamente entre sí no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de “terceros”, en los términos del art. 73 de la LIG. Ello en razón de que se trata de distintos sujetos de derecho, que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria. Desde esta perspectiva, afirmó que, cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en “interés de la empresa”, no se refiere al interés del conjunto económico, sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma.

3.3.4.3. EL CASO “AKAPOL”

3.3.4.3.1. HECHOS DEL CASO

El fisco nacional determinó de oficio el impuesto a las ganancias de Akapol S.A. - periodos fiscales 1997, 1998, 1999 y 2000-, y liquidó intereses “presuntos” en los

⁴³¹ Ángel SCHINDEL (“Disposición de fondos a favor de terceros. ¿Presunción, ficción...”, cit.) señala, en cambio, que la finalidad primaria de la introducción del instituto fue complementar las normas sobre ajuste por inflación.

términos del art. 73 de la LIG. El ajuste se sustentaba en la asistencia financiera prestada por el contribuyente a sus empresas controladas Ardal S.A. y Tridal S.A. durante los periodos cuestionados, por la que se había pactado una tasa de interés del 9,5% anual; operación que, de acuerdo al organismo fiscal, no había sido realizada en interés de la empresa y, además, la tasa pactada era inferior a la establecida en la ley.

En su defensa, el contribuyente sostuvo que las empresas receptoras de los fondos eran integrantes del mismo grupo económico, por lo que no resultaban “terceros” para Akapol S.A. También postuló que existían razones de interés de la empresa de diversa índole -comerciales, societarias, financieras y económicas- para la suscripción del convenio de prestación financiera cuestionado.⁴³²

Ante la apelación de la resolución determinativa, la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el ajuste fiscal mediante sentencia del 8 de julio del año 2003.⁴³³

En lo que respecta al encuadre normativo de la cuestión, el tribunal sostuvo que el art. 73 de la LIG constituye una de las tantas presunciones, contempladas en la ley del impuesto, para dar solución a situaciones susceptibles de generar modalidades elusivas ante el silencio normativo⁴³⁴. Bajo ese marco, sostuvo que Ardal S.A. y Tridal S.A. constituían terceros respecto a Akapol S.A., en razón de que cada una de ellas tenía personalidad jurídica propia. A su vez, interpretó que las razones alegadas por la recurrente, como de interés económico y societario, lejos estaban de probar que tales operaciones debiesen considerarse realizadas en su interés. Finalmente, sostuvo que el hecho, no controvertido, de que las operaciones habían reeditado un interés superior al que hubiese obtenido en la plaza financiera no obstaba a la aplicación de la presunción.

⁴³² Conforme surge del relato de antecedentes de la sentencia de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, el contribuyente sostuvo que, a partir del año 1996, Akapol S.A. comenzó el desarrollo de adhesivos específicos para su utilización en la industria de la construcción. Para ello, creó, con Hebel International GmbH & Co., la empresa Ardal S.A., surgiendo la necesidad de la asistencia financiera bajo la modalidad de préstamos con interés explícitos; préstamos destinados a financiar la instalación de la nueva planta industrial. Asimismo, afirmó que, con el fin de que los consumidores pudieran comprobar las ventajas comparativas de su producto, se constituyó la empresa Tridal S.A., con el objetivo de realizar la construcción de varios emprendimientos habitacionales con dicho producto; proyectos que financió íntegramente, para finalmente fusionarse con Tridal S.A., por absorción de su patrimonio, a partir del 15 de junio de 1999.

⁴³³ TFN, Sala A, “Akapol S.A. (TF 20985-I) c/ DGI s/”, sent. del 8 de julio de 2003. Publicada en La Ley Online. Cita online: AR/JUR/3531/2003.

⁴³⁴ Con cita del voto del Dr. Brodsky en autos “Muscarriello Hnos. S.A.”, sentencia del 22 de febrero del año 2000.

La Sala V de la CNACAF, por su parte, revocó la sentencia del TFN⁴³⁵. En este sentido, sostuvo que la presunción, contenida en el art. 73 de la LIG, requiere que se trate de disposiciones de fondos a terceros; circunstancia que -a su criterio- no se configuraba. Ello en razón de que las operaciones se habían realizado entre empresas muy fuertemente vinculadas, que conforman un mismo grupo económico, en donde Akapol S.A. detentaba la mayoría accionaria en ambas participadas y controlaba completamente la toma de decisiones en ellas. Añadió que tampoco se reunía la segunda exigencia, consistente en que se tratara de operaciones que no sean realizadas en interés de quien las practica. Ello en el entendimiento de que toda operación que se relacione con el giro comercial de la firma, o que implique un beneficio gravado para ella, debe ser considerada como realizada en su provecho. En lo que hace al caso en cuestión, estimó que el objeto comercial de Akapol S.A. también comprendía operaciones de carácter financiero como las que habían motivado la impugnación fiscal.

3.3.4.3.2. EL DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

En su dictamen, emitido el mismo día del correspondiente a la causa “Fiat Concord S.A.” -reseñado en 3.3.4.2.2-, la Procuración General de la Nación recomendó confirmar la sentencia recurrida.⁴³⁶

En este sentido, el dictamen sostuvo, a partir de la cita del mensaje de elevación del proyecto de ley n° 662⁴³⁷, que el art. 73 de la LIG⁴³⁸ contempla una presunción cuyo objeto era extender el tratamiento, previsto para el reparto de utilidades, para las sumas facilitadas por las sociedades anónimas -especialmente las cerradas- a sus accionistas. Ello con el objeto de evitar que esas sociedades retuvieran utilidades, sin distribuir las, para canalizarlas, hacia los accionistas, por vías que no supusieran, para ello, una imposición adicional⁴³⁹. A partir de ello, postuló que la voluntad del legislador estuvo dirigida a crear una presunción para ser aplicada únicamente sobre un tipo específico de

⁴³⁵ CNACAF, Sala V, “Akapol S.A. (TF 20985-I) c/ DGI s/”, sent. del 9 de marzo del año 2005. Publicada en la Revista Impuestos 2005-A, 1299. Cita online: AR/JUR/41/2005.

⁴³⁶ PGN, “Akapol S.A. (TF 20985-I) C/ DGI” (S.C. A.679, L.XLII), dict. del 2 de febrero de 2009.

⁴³⁷ Enviado por el Poder Ejecutivo Nacional al Congreso, y que derivó en la sanción de la ley 23.260.

⁴³⁸ T.O. por decreto 649/97.

⁴³⁹ Con cita del Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, 4 de septiembre de 1985, pág. 4.177, en el debate de la ley 23.260.

préstamos: aquellos entregados por las sociedades a sus accionistas, con tasas de interés inferior a las legales, y con la finalidad espuria de canalizar fondos de la primera hacia los segundos sin recurrir a la distribución de utilidades.

Bajo ese marco interpretativo, la PGN concluyó que los préstamos, al haber sido otorgados por la actora a sus controladas con una tasa de interés superior a la obtenible en el mercado, habían sido realizados en “interés de la empresa”. En este sentido, postuló que Akapol S.A. colocó sus excedentes financieros en un negocio doblemente conveniente, puesto que no solo había obtenido una tasa de interés superior a la de mercado, sino que también tenía asegurado su pago y la devolución del principal.

Finalmente, sostuvo que la tesis fiscal aparecía divorciada del objetivo tenido en miras por el legislador al crear la presunción establecida en el art. 73 de la LIG. Ello atendiendo a que conducía inexorablemente a que toda operación financiera, realizada por un sujeto pasivo del art. 49, inc. a), de la ley⁴⁴⁰ con cualquier otra persona con una tasa de interés menor a la fijada en la ley, no solo resultaría observable, sino que quedaría abarcada por la presunción -transformada así en ficción legal-. Situación que, desde la óptica de la PGN, resultaría irrazonable, en razón de que equivaldría a sostener que quien no pacte un interés, superior al que resulte normativamente previsto, debería tributar por la diferencia, más allá de toda consideración tanto de las condiciones de mercado como de la particular situación de los contratantes.

3.3.4.3.3. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA

Mediante sentencia del 3 de mayo de 2012, la CSJN desestimó el recurso extraordinario federal con fundamento en que la cuestión federal planteada -la inteligencia del art. 73 de la LIG- no guardaba relación directa e inmediata con la materia en litigio⁴⁴¹. Ello en el entendimiento de que las conclusiones de la sentencia apelada, sobre los extremos fácticos de la causa, resultaban suficientes para excluir la aplicación de la referida norma.

En este sentido, destacó que el *a quo* había tenido por probado que los préstamos otorgados por Akapol S.A. estaban relacionados con el giro comercial de la empresa, y

⁴⁴⁰ T.O. por decreto 649/97.

⁴⁴¹ Fallos: 335:519.

que le habían reportado un beneficio en razón que había obtenido una tasa de interés igual o superior a la que hubiese obtenido en una entidad bancaria, de manera que fueron realizados en el interés de la sociedad. Conclusiones que no resultaban revisables en la instancia del recurso extraordinario federal, atendiendo a que las cuestiones de hecho y prueba eran, en principio, privativas de los jueces de la causa. Máxime cuando no se apreciaba un supuesto de arbitrariedad.

Se advierte, en este punto, que si bien el tribunal cimero no realizó formalmente una interpretación de los arts. 73 de la LIG y 103 de su decreto reglamentario -vigentes a la sazón-, sí determinó que la concertación de una tasa interés de mercado revelaba que la operación había sido realizada en interés de la entidad prestadora.⁴⁴²

3.3.4.4. LA CAUSA “TRANSENER”

3.3.4.4.1. HECHOS DEL CASO

La AFIP determinó de oficio la obligación tributaria de Transener S.A., correspondiente al impuesto a las ganancias -periodos fiscales 1998, 1999 y 2000-, en el entendimiento que los préstamos otorgados a su sociedad vinculada Transba S.A., entre agosto de 1998 a diciembre de 2000, no constituían operaciones realizadas en interés de la primera. En tal sentido, sostuvo que las mentadas operaciones no eran propias del giro social de la empresa -por cuanto esta había declarado como actividad el transporte de energía eléctrica-, y que las tasas de interés pactadas resultaban inferiores a las determinadas por el Banco de la Nación Argentina para las operaciones de descuento comercial.

De acuerdo al fisco nacional, la constatación de que las tasas de interés, pactadas por Transener S.A. con Transba S.A., eran acordes con las condiciones del mercado no obstaba a la aplicación del instituto de los “intereses presuntos”, ya que la ley y su decreto reglamentario sólo exigían la comparación de la tasa de interés utilizada con la prevista en el art. 73 de la LIG⁴⁴³. En consecuencia, entendió que debía gravarse la diferencia entre la tasa de interés fijada legalmente y las pactadas en las operaciones cuestionadas.

⁴⁴² Conf. SCHINDEL, Ángel, “Disposición de fondos a favor de terceros. ¿Presunción, ficción...”, cit.

⁴⁴³ T.O. por decreto 649/97.

En su oportunidad, el Tribunal Fiscal de la Nación revocó íntegramente la resolución determinativa en el entendimiento de que no podía sostenerse que Transener S.A. hubiese realizado operaciones ajenas al interés empresario. Ello en razón de que, de acuerdo a la prueba colectada, las tasas de interés promedio, que se aplicaban por préstamos a empresas de primera línea en dólares y por depósitos a plazo fijo durante los periodos 1998, 1999 y 2000, no diferían sustancialmente de las que habían sido utilizadas por la actora en esos mismos periodos.

La Sala IV de la CNACAF, por su parte, confirmó la sentencia de la anterior instancia. Ello con sustento en que la AFIP no había logrado desvirtuar la consideración de que los mutuos habían sido realizados en interés de la empresa actora, por cuanto no existía divergencia entre las tasas de interés efectivamente pactadas y las corrientes en el mercado para este tipo de operaciones. En tales condiciones, concluyó que el negocio controvertido había implicado un beneficio para la sociedad que efectuaba esas operaciones. Por último, señaló que, si bien la presunción establecida en el art. 73 de la LIG es absoluta, ella puede ser anulada mediante la acreditación de la inexistencia del hecho que se presume; hecho consistente en que los préstamos habían sido realizados en interés de la empresa.

3.3.4.4.2. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA

Disconforme, la AFIP interpuso recurso ordinario de apelación ante la Corte Suprema. En esa oportunidad, el organismo fiscal insistió en sostener que el art. 73 de la LIG resulta aplicable en razón de que la actora se encontraba comprendida en el art. 49, inc. a), de la LIG y había otorgado préstamos que no constituían operaciones que correspondieran al giro comercial. Además, la diferencia registrada, entre las tasas de interés utilizadas y la prevista en la norma legal, era mayor al 20%, según lo establecía el quinto párrafo del art. 103 del reglamento de la LIG vigente a la sazón.

Mediante sentencia del 10 de mayo de 2016, la CSJN rechazó el recurso de apelación deducido por el fisco nacional y confirmó la sentencia de la Sala IV de la CNACAF. Para así decidir, recordó, con cita del precedente “Fiat Concord S.A.” que, en un contexto donde los dividendos se encontraban gravados en cabeza de los accionistas, el sentido del instituto de los “intereses presuntos” -incorporado a la ley del tributo por la ley 23.260- fue evitar el riesgo de que se eludiera el pago del impuesto a las ganancias;

riesgo que en su momento se tornó abstracto con la entrada en vigencia de la ley 24.073, en cuanto dispuso la desgravación de los dividendos en cabeza de los accionistas.

A partir de lo expuesto, sostuvo que el criterio adoptado por la Cámara se había ajustado a los fines tenidos en cuenta al sancionarse la ley 24.073. De acuerdo al tribunal cimero, el sentido dado por la Sala IV de la CNACAF al art. 73 de la LIG era coherente con la necesidad de que el tributo tuviera, como sustento, una manifestación de riqueza o de capacidad contributiva del sujeto obligado, evitando la aplicación de presunciones legales en ausencia de los recaudos imprescindibles que lo justificaran. A mayor abundamiento, y con cita del precedente “Akapol S.A.”, señaló que no podía sostenerse válidamente que las operaciones de mutuo observadas no habían sido realizadas en interés de la empresa -como resulta necesario para la aplicación del instituto del art. 73- atendiendo a que la empresa había pactado una tasa de interés igual o superior a la que hubiese obtenido en una entidad bancaria.

Finalmente, la CSJN descartó la aplicación del primer y quinto párrafo del art. 103 del decreto 1344/98 -en cuanto disponían que la constatación de una diferencia superior al 20% entre la tasa de interés pactada y la que debería imputarse, de acuerdo al art. 73 de la ley del tributo, originaba la aplicación de los “intereses presuntos”-, en el entendimiento de que las normas reglamentarias deben ser interpretadas conforme a los alcances de la ley reglamentada.⁴⁴⁴

3.3.4.5. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA EN RELACIÓN AL INSTITUTO DE LA DISPOSICIÓN DE FONDOS O BIENES EN FAVOR DE TERCEROS

A partir de la reseña formulada, se refuerza la hipótesis de que el tribunal cimero, en línea con la doctrina sentada en la causa “Hermitage S.A.”, endureció el escrutinio de las “presunciones” en materia de derecho tributario. En el citado caso, al declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta por sustentarse en una “presunción” de ganancia neta irrazonable. En las causas que involucraban la interpretación del art. 73 de la LIG⁴⁴⁵ (actualmente, art. 76 de la ley), al interpretar

⁴⁴⁴ Fallos 315:257, considerando 6º y sus citas.

⁴⁴⁵ T.O. por decreto 649/97.

estrictamente los extremos de aplicabilidad de la “presunción legal” a la luz de la finalidad de la norma y del principio de capacidad contributiva.

En efecto, la Corte Suprema ha enfatizado la necesidad de indagar en el origen y finalidad de la norma “presuntiva”, con el objeto de delimitar su ámbito de aplicación y evitar, de esta manera, interpretaciones divorciadas de la finalidad que le dio origen. En las causas “Akapol S.A.” y “Transener S.A.”, por ejemplo, tuvo especialmente en consideración la naturaleza anti-elusiva de la norma para considerar que la concertación de una tasa de interés, en condiciones de mercado, obstaba a la aplicación de la “presunción”; criterio jurisprudencial que, vale destacar, fue legislativamente receptado por la ley 27.430, al incorporar, en el actual art. 76 de la LIG, una previsión que obsta a la aplicación de la regla de valoración cuando las operaciones hayan sido realizadas en las mentadas condiciones.⁴⁴⁶

Bajo ese marco interpretativo, la CSJN ha puesto coto a interpretaciones que, en un extremo, dejaban prácticamente sin utilidad a la regla legal y, en el otro, traslucían criterios contrarios al principio de capacidad contributiva. Puntualmente, interpretó que el concepto de “terceros”, contenido en el art. 76 de la ley, incluía también a los sujetos vinculados, atento a su individualidad y personalidad jurídica propia⁴⁴⁷. A su vez, consideró que la pretensión fiscal, consistente en propugnar la aplicación de la tasa de interés legal a pesar de que el contribuyente había demostrado que la pactada era de mercado, era contraria a una hermenéutica razonable y respetuosa del principio de capacidad contributiva.⁴⁴⁸

El principio de capacidad contributiva, que en la causa “Hermitage” había sido señalado como justificativo para limitar la utilización de la técnica presuntiva⁴⁴⁹, ha sido invocado por el tribunal, en “Akapol S.A.” y “Transener S.A.”, para descartar

⁴⁴⁶ Conf. art. 76, tercer párrafo, de la LIG (t.o. por decreto 824/2019).

⁴⁴⁷ CSJN, “Fiat Concord S.A. (TF 16778-I) c/ DGI” (Fallos: 335:131, sent. del 6 de marzo de 2012).

⁴⁴⁸ 6. CSJN, “Akapol S.A. (TF 20985-I) c/ DGI s/”, Fallos: 335:519, sent. del 3 de mayo de 2012; y “Akapol S.A.” y “Compañía de Transporte de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, C. 884. L. ROR., sent. del 10 de mayo de 2016.

⁴⁴⁹ En este sentido, el voto de la mayoría en el aludido caso expresa: “12) *Que, asimismo, como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. La necesidad de acudir a éstas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen*”.

interpretaciones del entonces art. 73 de la ley que, si bien apegadas a una estricta literalidad de la norma, conducían a la generación de resultados inicuos.

En efecto, se interpreta que, en la causa “Transener S.A.”, la CSJN decidió no aplicar el art. 103, 1° y 5° párrs., del reglamento vigente a la sazón, en cuanto disponían que la constatación de una diferencia superior al 20% entre la tasa de interés pactada y la que debería imputarse obligaba a reconocer “intereses presuntos”, en el entendimiento de que su aplicación resultaría contraria al principio de capacidad contributiva. Ello en razón de que el contribuyente había demostrado que, en las operaciones cuestionadas por el fisco, había obtenido un interés de mercado, aunque inferior al establecido en el reglamento de la ley.

De esta manera, puede sostenerse que el tribunal ha asociado el cumplimiento de la regla del mercado al cumplimiento del fin anti-elusivo de la norma y al respeto del principio de capacidad contributiva. La Corte Suprema no formuló objeción alguna a que la regla de valoración -contemplada en el art. 73 de la ley (actual art. 76)- tenga justificación en un propósito anti-elusivo, mas exigió que su aplicación no generase un resultado divorciado del principio de capacidad contributiva. Cabe destacar, en este punto, que el tribunal no recurrió a la declaración de inconstitucionalidad del art. 103, 1° y 5° párrs., del art. 103 del reglamento -vigente a la sazón-, sino que directamente omitió su aplicación en virtud de una interpretación de este a la luz de la letra y finalidad de la ley reglamentada. Probablemente, en el entendimiento de que la colisión con los principios y garantías de la Constitución nacional debe surgir de la norma misma, y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto o de sus resultados.⁴⁵⁰

En definitiva, se entiende que, en los fallos analizados, la CSJN ha aplicado un estricto estándar interpretativo para delimitar el ámbito de aplicación de la “presunción absoluta” contemplada en el art. 73 de la LIG (actual art. 76). Asimismo, al censurar interpretaciones de la norma que -en su aplicación al caso concreto- resultaban irrazonables, ha ponderado especialmente el fin anti-elusivo del instituto y la necesidad de respetar el principio de capacidad contributiva.

⁴⁵⁰ Conf. doctrina de Fallos: 288:325; 317:44; 324:920; 330:3109; 340:141. En este sentido, el tribunal cimero tiene dicho que “efectuar el análisis [de la validez constitucional] sobre la base de los resultados obtenidos en su aplicación, importaría valorarlas en mérito a factores extraños a ellas que, por lo demás, no son su consecuencia necesaria...” (Fallos: 288:325).

3.4. EL RÉGIMEN DE DESTINACIÓN SUSPENSIVA DE TRÁNSITO DE IMPORTACIÓN

3.4.1. INTRODUCCIÓN

La Corte Suprema tuvo oportunidad de interpretar, en la causa “Tevelam S.R.L.” - fallada el 11 de diciembre de 2012-⁴⁵¹, algunas normas relevantes del régimen de destinación suspensiva de tránsito, previsto en los arts. 296 y siguientes del Código Aduanero; normas que, vale destacar, contemplan una serie de “presunciones absolutas” relacionadas con la responsabilidad del transportista, su agente y el consignatario ante el robo de la mercadería en tránsito de importación. Lo expuesto adquiere especial interés en razón de que el tribunal cimero formuló una singular interpretación del marco normativo aplicable a la controversia, y lo hizo mediante la aplicación del marco hermenéutico instaurado, a partir del *leading case* “Hermitage S.A.”, para las “presunciones” y “ficciones”.

En consecuencia, se formulará a continuación una breve reseña del marco normativo y de las posiciones doctrinarias existentes en torno a la cuestión objeto de debate; es decir, el robo de la mercadería durante el tránsito de importación y la responsabilidad tributaria resultante. Acto seguido, se analizará la naturaleza jurídica de las normas que establecieron las “presunciones absolutas” contenidas en el régimen y, finalmente, se analizará críticamente lo decidido por el tribunal cimero en la causa “Tevelam S.R.L.”.

3.4.2. EL RÉGIMEN DE DESTINACIÓN SUSPENSIVA DE TRANSITO DE IMPORTACIÓN. DISCUSIÓN DOCTRINARIA EN RELACIÓN A LAS REGLAS CONTEMPLADAS EN LOS ARTS. 310, 311 Y 315 DEL CÓDIGO ADUANERO

La destinación suspensiva de tránsito permite que la mercadería importada, que carece de libre circulación en el territorio aduanero, sea transportada desde la aduana por la que hubiere arribado hasta otra aduana, para ser sometida a otra destinación aduanera. En ese marco, se prevé que la operación no está sujeta a la imposición de tributos, con

⁴⁵¹ CSJN, “Tevelam S.R.L. (TF 22427-A) c/ DGA s/”, Fallos: 335:2549, sent. del 11 de diciembre de 2012.

excepción de las tasas retributivas de servicios, ni tampoco alcanzada por las prohibiciones de carácter económico.⁴⁵²

La principal obligación, impuesta por el referido régimen, recae sobre el transportista, quien tiene a su cargo el deber de transportar la mercadería a la aduana de destino (de salida o interior) dentro de un plazo estipulado. La mentada obligación comprende el deber de velar que arribe la misma mercadería⁴⁵³, en su totalidad⁴⁵⁴, sin haber sufrido ninguna modificación ni haber sido utilizada.

En este sentido, el art. 308 del Código Aduanero dispone que cuando algún siniestro produjere el deterioro, destrucción o pérdida irremediable de la mercadería, sometida al régimen de tránsito de importación, la persona a cuyo cargo se encontrare en ese momento el medio de transporte debe dar aviso de inmediato al servicio aduanero. También debe adoptar las medidas necesarias para asegurar la integridad de la mercadería, y las condiciones que permitieren ejercer eficazmente el control aduanero.

Asimismo, el art. 310 del citado cuerpo legal preceptúa que, cuando resultare faltar mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se “presumirá”, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo. El art. 311, por su parte, dispone que, transcurrido el plazo de un mes, contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del tránsito, sin que el medio de transporte arribare a la aduana de salida o interior, según correspondiere, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se “presumirá”, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo.

El art. 315 del Código Aduanero, a su vez, establece un eximente de responsabilidad, al disponer: *“La mercadería irremediabilmente perdida por algún siniestro ocurrido durante su transporte bajo el régimen de tránsito de importación y que hubiese sido comunicado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 308 no está sujeta a los tributos que gravaren su importación para consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a*

⁴⁵² Arts. 304, 305 y 613 del Código Aduanero.

⁴⁵³ Art. 317 del Código Aduanero.

⁴⁵⁴ Art. 310 del Código Aduanero.

satisfacción del servicio aduanero. La mercadería no se considerará irremediamente perdida cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiere ser empleada por un tercero". Es decir que la norma exime de responsabilidad cuando las mercaderías se pierden irremediamente, siempre que tal hecho haya sido comunicado al servicio aduanero en los términos del art. 308.

En lo que respecta a la imputación de responsabilidad tributaria, el art. 312 del citado cuerpo legal preceptúa que, en los supuestos previstos en los arts. 310 y 311, se considerará al transportista o a su agente, en su caso, como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias. Y como responsables subsidiarios del pago, en forma solidaria, a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen de tránsito de importación. Estos últimos se encuentran habilitados a invocar el beneficio de excusión respecto del deudor principal.

La interpretación de las normas citadas, que reflejan en su literalidad la utilización de presunciones absolutas, dividió a la doctrina y a la jurisprudencia por décadas. Como bien apunta BARREIRA⁴⁵⁵, la posición restrictiva, que no admite -en los casos de robo de la mercadería durante el tránsito de importación- la liberación tributaria del transportista, se encuentra influida por el acaecimiento de situaciones rayanas al escándalo⁴⁵⁶. En ese contexto, postula que el art. 312 del Código Aduanero consagra una responsabilidad tributaria objetiva, y que por lo tanto resulta innecesario determinar si los hechos del caso encuadran o no en la causal de caso fortuito o fuerza mayor.

La posición contraria, por su parte, es partidaria de admitir la justificación cuando se acredite que el siniestro no fue imputable al transportista, y que le fue imposible evitarlo. En este sentido, se señala que el robo de la mercadería, durante el tránsito, no justifica que se aplique el tributo al transportista, siempre que probare que no dio motivo alguno para posibilitar o facilitar que el siniestro se produjera, que cumplió con las obligaciones que el régimen le imponía y que el hecho se produjo en condiciones que lo

⁴⁵⁵ BARREIRA, Enrique C., "Robo de mercadería durante el tránsito de importación (derechos de importación, hecho gravado y sujeto pasivo del tributo)", *SJA*, 26/06/2013, 23. Cita online: AR/DOC/5423/2013.

⁴⁵⁶ BARREIRA ("Robo de mercadería...", cit.) señala, como ejemplos, el haber asignado un solo chofer para trayectos largos con mercadería de alto valor, no destacar custodia o control satelital en tramos conocidamente peligrosos, etc.

hacían “inevitable” e “irresistible” para él. En cambio, si examinadas las referidas circunstancias, se constatare que el siniestro se produjo por la imprudencia o negligencia del transportista, este debe asumir las consecuencias del incumplimiento del régimen y hacerse cargo del pago de los tributos que gravaren la importación para consumo.⁴⁵⁷

Como se verá, el tribunal cimero se inclinó, en la causa “Tevelam S.R.L.”, por admitir la justificación cuando se acredite que el siniestro no fue imputable al transportista, y que le fue imposible evitarlo. Lo hizo, vale destacar, a partir de una interpretación sistémica de las normas⁴⁵⁸ y valiéndose de las pautas hermenéuticas que, para las “presunciones absolutas”, había sentado en “Hermitage S.A.”.

3.4.3. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS REGLAS CONTEMPLADAS EN LOS ARTS. 310, 311 Y 315 DEL CÓDIGO ADUANERO

Como se ha explicado, el régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación permite que la mercadería importada, que carece de libre circulación por el territorio aduanero, pueda ser transportada dentro del mismo desde la aduana, por la que hubiere arribado, hasta otra aduana, para ser sometida a otra destinación aduanera. La importación de la mercadería, bajo el régimen de tránsito de importación, no está sujeta a la imposición de tributos que gravaren la importación para consumo, con excepción de las tasas retributivas de servicios.

En ese marco, el legislador -fundado en la sospecha de que si la mercadería no arriba a la aduana de destino es porque fue descargada en el trayecto- consideró conveniente acudir a la “presunción” consistente en que los bienes faltantes se encuentran en el país, y han sido incorporados al circuito económico sin el pago de los correspondientes derechos. La mentada presunción fue plasmada en los siguientes términos: “...se presumirá, sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario que

⁴⁵⁷ Conf. BARREIRA, Enrique C., AA. VV. "Código Aduanero. Comentarios, antecedentes y concordancias", t. II-B (arts. 250 a 409), Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993, págs. 236 y 237.

⁴⁵⁸ De acuerdo a la jurisprudencia del tribunal cimero, los textos legales no deben ser considerados aisladamente a los efectos de establecer su alcance y sentido, sino como un todo coherente y armónico; como partes de una estructura sistemática, considerada en su conjunto, teniendo en cuenta, además de la letra, la finalidad legislativa, y adoptando un sentido que concilie y deje a todas sus disposiciones con valor y efecto (Fallos: 323:2117; 324:1481; 325:1731; 327:769, entre muchos otros; y disidencia del Juez Petracchi en Fallos: 312:2192).

[la mercadería] ha sido importada para consumo” (arts. 310 y 311 del Código Aduanero).

En sentido concordante, el art. 638, incs. d) y f), del Código Aduanero dispone: “*No obstante lo dispuesto en el artículo 637, cuando ocurriere alguno de los siguientes hechos corresponderá aplicar el derecho de importación establecido por la norma vigente a la fecha de:...d) la falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de importación o a una destinación suspensiva de importación o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación; ...f) el vencimiento del plazo de un (1) mes, contado a partir de la finalización del que se hubiera acordado para el cumplimiento del tránsito de importación”*.

Si bien el legislador expresó en términos contundentes que las presunciones referidas *supra* no admitirían “prueba en contrario”, lo cierto es que aquél morigeró esa regla en ciertos supuestos; por ejemplo, en relación a la mercadería deteriorada, destruida o irremediamente perdida. En este sentido, admite la justificación de faltantes originados en circunstancias ajenas a la voluntad de los responsables, y consagró la no sujeción -parcial o total- a los tributos que gravaren la importación para consumo⁴⁵⁹. El art. 315 del Código Aduanero, por su parte, dispone -en su última oración- que la mercadería no se considerará irremediamente perdida cuando, pese a no poder ser recuperada por su propietario, pudiese ser empleada por un tercero.

Como se verá *infra*, los hechos del caso “Tevelam S.R.L.” llevaron al tribunal cimero a interpretar lo dispuesto en los arts. 310, 311 y 315 del Código Aduanero. Atendiendo a que los dos primeros artículos enumerados refieren -en su literalidad- a la existencia de “presunciones absolutas”, resulta importante analizar su naturaleza jurídica.

Al respecto, cabe descartar de plano que los arts. 310 y 311 del Código Aduanero constituyan presunciones jurídicas. Ello en razón de que las mentadas normas constituyen reglas de derecho sustantivo. No tienen por objeto facilitar la prueba de un hecho a partir de la acreditación de otro, sino el de extender el tratamiento tributario, aplicable a la importación definitiva para consumo, a los supuestos de pérdida, total o parcial, de la mercadería en el marco del régimen de tránsito de importación. Es decir que las reglas

⁴⁵⁹ Conf. arts. 306, 308, 314 y 315, 1º párr., del Código Aduanero.

contempladas en los citados artículos no tienen por objeto facilitar la prueba de que la mercadería ha sido objeto de una importación definitiva para consumo. En rigor de verdad, consagran un supuesto de importación irregular, equivalente, en cuanto a sus efectos, a la importación definitiva para consumo.

Si se considera la estructura de las reglas contenidas en los arts. 310 y 311 del Código Aduanero y la intención del legislador de evitar maniobras fraudulentas durante el tránsito de importación, se entiende que su naturaleza jurídica es consistente con las normas de remisión. Es decir, normas que remiten, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la consecuencia jurídica, a otra norma jurídica.⁴⁶⁰

En efecto, si se analiza el art. 310 del Código Aduanero, se advierte que la citada norma está orientada a establecer la consecuencia jurídica (X) de un presupuesto de hecho (A), si bien dicha consecuencia jurídica es definida por referencia a otro hecho distinto (B), cuya virtualidad carece de todo interés para el operador jurídico. Esquemáticamente, puede explicarse la operatividad de la norma de la siguiente manera:

- Hecho A. La constatación de un faltante de mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, se hallare o no su importación sometida a una prohibición.

- Hecho B. La mercadería faltante ha sido sometida a la destinación de importación definitiva para consumo.

- Consecuencia jurídica de B (X). El transportista o su agente deben abonar, como deudores principales, los derechos de importación y demás tributos a los que se encuentra sometida la destinación definitiva de importación para consumo de la mercadería faltante. Los cargadores, los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y los beneficiarios del régimen de tránsito de importación, por su parte, son considerados responsables subsidiarios del pago en forma solidaria.

La regla analizada establece que, dado A, se aplicará en todo caso la consecuencia jurídica X, con independencia de la efectiva realización de B. Se trata, evidentemente, de una norma de remisión, en la cual los efectos jurídicos de un supuesto de hecho han sido

⁴⁶⁰ LARENZ, K., ob. cit., págs. 249 y ss.

regulados por remisión en bloque a los ya descritos para otro presupuesto de hecho distinto.

Siguiendo el juego de traducción propuesto por BAYART⁴⁶¹, resulta posible sustituir la fórmula de remisión, empleada por el legislador en el art. 310 del Código Aduanero, por las fórmulas tradicionales de elaboración jurídica, sin que se advierta una alteración de las consecuencias inicialmente previstas. Es decir que la operatividad de la regla, contenida en la aludida norma legal, se conservaría si se modificase la redacción de la norma.

En efecto, podría asignarse al art. 233 del Código Aduanero, en cuanto define a la destinación definitiva de importación para consumo, la siguiente redacción:

“ARTÍCULO 233.- La destinación de importación para consumo es:

a. Aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero.

b. Al solo efecto tributario, aquella resultante del faltante de mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, se hallare o no su importación sometida a prohibición.”

Se advierte, en este punto, que puede perfectamente “traducirse” la regla, contemplada en el art. 310 del Código Aduanero, sin alterar en absoluto su sentido. Se demuestra, de esta manera, que se trata de una regla de derecho sustantivo, que podría haber sido perfectamente diseñada de acuerdo a las fórmulas tradicionales de elaboración jurídica.

Idéntico ejercicio puede realizarse en relación a la regla contenida en el art. 311 del citado cuerpo legal. Bastaría, en ese caso, con agregar el siguiente apartado al art. 233 del Código Aduanero:

“ARTÍCULO 233.- La destinación de importación para consumo es:

...c. Al solo efecto tributario, aquella resultante de la falta de arribo, a la aduana de salida o interior -según el caso-, del medio de transporte que traslada la mercadería, sometida al régimen de tránsito de importación, dentro del plazo de un (1) mes, contado

⁴⁶¹ Conf. BAYART, A., ob. cit., pág. 145.

a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del tránsito”.

Con la redacción hipotética asignada al art. 233 del Código Aduanero, resulta claro que la utilización de la técnica de las presunciones absolutas era evitable. Se entiende que no podría sostenerse la existencia de dos “presunciones absolutas” en los incisos b) y c) del hipotético art. 233 del Código Aduanero, sino que la definición de destinación de importación para consumo tendría tres variantes diferentes. Con la misma consecuencia jurídica: el pago de los derechos de importación aplicables y los demás tributos relacionados (arts. 635, 636 y concordantes del Código Aduanero).

Resta entonces determinar si se trata de una presunción absoluta o de una ficción. A tal efecto, deben considerarse las probabilidades de que los dos hechos vinculados por la norma concurren normalmente. Puntualmente, si, en la generalidad de los casos, es probable que la mercadería faltante, en el régimen de tránsito de importación, tenga libre circulación en el territorio aduanero -que es lo que caracteriza a la mercadería importada definitivamente para consumo-. Teniendo en cuenta que la mercadería faltante excluye las hipótesis de destrucción (caso normado por los arts. 308 y 314 del Código Aduanero) o pérdida irremediable (en los términos del art. 315 del citado cuerpo legal), se entiende que la hipótesis normativa resulta probable, lo cual torna aceptable calificarlo como presunción legal.

3.4.4. EL CASO “TEVELAM”

3.4.4.1. HECHOS DEL CASO

Mediante la disposición 1.472/2006 (AD PASO), la Aduana de Paso de los Libres había condenado al transportista, al agente de transporte aduanero y al consignatario al pago de los tributos correspondientes por la nacionalización de ciertas mercaderías, que habían ingresado al país bajo el régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación. El camión que las transportaba fue objeto de un robo mientras circulaba por la provincia de Entre Ríos, en el cruce de las rutas 14 y 20, en dirección a la Aduana de Buenos Aires. El transportista formuló la pertinente denuncia ante la justicia local.

En ese marco, la Aduana estimó que la sustracción de las mercaderías no imposibilitó su uso por un tercero -al ser estas fungibles-, por lo que encuadró los hechos en los arts. 311 y concordantes del Código Aduanero. De esta manera, consideró que

correspondía tener por importadas para consumo las mercaderías y que debía efectivizarse la responsabilidad de Tevelam S.R.L., en su carácter de consignataria, en forma subsidiaria ante el eventual incumplimiento de la obligación de pago por parte de los demás responsables -el transportista y su agente de transporte aduanero-. Agregó que el robo *in itinere* debió ser un riesgo a prever a fin de contratar el seguro respectivo.

En su oportunidad, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría⁴⁶², confirmó parcialmente la disposición de la Dirección General de Aduanas⁴⁶³. Para así decidir, juzgó aplicable lo dispuesto en el art. 315 del Código Aduanero, atendiendo a que la sustracción de la mercadería no imposibilitó su uso por un tercero, por tratarse de mercadería fungible. En apoyo de su postura, citó la sentencia del tribunal cimero en la causa “Nobleza Piccardo S.A.”⁴⁶⁴, en donde se había sostenido, aunque en materia de impuestos internos, que no correspondía su devolución por los cigarrillos robados antes de su entrega para el consumo, ya que se había configurado el presupuesto de hecho, previsto por la ley, con la salida de los productos de la fábrica.

En este sentido, y con cita de los arts. 311 y 312 del Código Aduanero, el tribunal sostuvo que cabía tener por importada para consumo la mercadería y, al considerarse no cometido el delito de contrabando, los tributos debían ser efectivizados por la importadora en forma subsidiaria. De acuerdo al voto mayoritario, el robo de las mercaderías *in itinere* debería haber sido un riesgo a prever, a fin de contratar el seguro respectivo.

El voto de la minoría⁴⁶⁵, por su parte, sostuvo que no parecía lícito ni razonable que se considerara que quien ilícitamente se apropió de lo que no era suyo ponga, en cabeza de quien sufrió el ilícito, la responsabilidad tributaria por un presunto uso que ni siquiera pudo determinarse. Bajo ese marco interpretativo, postuló que el transportista había actuado con diligencia, por lo que, por aplicación analógica del art. 513 del Código Civil -vigente a la sazón-⁴⁶⁶, cabía dispensar a la recurrente del pago de la obligación tributaria.

⁴⁶² Votos de las Dras. Catalina García Vizcaíno y Cora Musso.

⁴⁶³ TFN, Sala E, “Tevelam S.R.L. s/ rec. de apelación”, sent. del 16 de noviembre de 2007. Cita online: AR/JUR/8579/2007.

⁴⁶⁴ CSJN, “Nobleza Piccardo SAIC c/ DGI s/ repetición DGI”, Fallos: 321:1812, sent. del 30 de junio de 1998.

⁴⁶⁵ Suscripto por la Dra. Winkler.

⁴⁶⁶ ARTÍCULO 513. El deudor no será responsable de los daños e intereses que se originen al acreedor por falta de cumplimiento de la obligación, cuanto éstos resultaren de caso fortuito o fuerza mayor, a no ser

La Sala I de la CNACAF, por su parte, revocó lo decidido por la instancia anterior y, consecuentemente, dejó sin efecto la imputación aduanera. Para así decidir, expresó que la dispensa prevista en el art. 315 del Código Aduanero está vinculada -como así también sus análogas de los arts. 261 y 369 del citado cuerpo legal- con el deterioro, la destrucción o la pérdida irremediable de la mercadería. Pero limitada por la fórmula de su último párrafo, en cuanto a que no se la considerará tal cuando, pese a no poder ser recuperada por su propietario, pudiere ser empleada por un tercero. Sin embargo, afirmó que lo acaecido en la causa difería de dicha hipótesis normativa, sin que el legislador hubiese previsto una regulación específica para ella. Por ende, ante la laguna legal, y habida cuenta de que la mercadería fue robada, consideró que debía atenderse al art. 513 del Código Civil -vigente a la sazón-, en cuanto dispensaba al deudor de su obligación ante la existencia de caso fortuito o fuerza mayor.

3.4.4.2. EL DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

En su dictamen del 6 de mayo de 2011, la Procuración General de la Nación recomendó confirmar la sentencia de la Sala I de la CNACAF⁴⁶⁷. En este sentido, sostuvo que, al haber sido robada la mercadería que se hallaba en tránsito de importación (arts. 296 y concordantes del Código Aduanero), las circunstancias del caso podían ser encuadradas en lo preceptuado por los arts. 308 y concordantes del mismo cuerpo legal. Ello en cuanto se produjo un siniestro que implicó la pérdida irremediable de ella para las personas interesadas, habiendo este dado aviso inmediato a la autoridad aduanera.

En ese marco, postuló que carecía de lógica plantear la aplicabilidad de lo previsto en el art. 311 del Código Aduanero, en cuanto autoriza a presumir, *iuris et de jure*, la importación para consumo, puesto que no hacía falta dejar transcurrir el plazo, allí estipulado, para colegir que la mercadería no podría arribar a destino debido al siniestro señalado.

En ese orden de ideas, propugnó la aplicación de la dispensa prevista en la primera parte del art. 315 del Código Aduanero, sin que pudiera verse desplazada por lo normado

que el deudor hubiera tomado a su cargo las consecuencias del caso fortuito, o éste hubiere ocurrido por su culpa, o hubiese ya sido aquél constituido en mora, que no fuese motivada por caso fortuito, o fuerza mayor.

⁴⁶⁷ PGN, “Tevelam SRL (TF 22427-A) c/ DGA”, T. 317. XLVI, dict. del 6 de mayo de 2001.

en su parte final. Ello en el entendimiento de que una inteligencia contraria conduciría, sin más, a consecuencias difícilmente admisibles. Por una parte, afirmó que llevaría a concluir que la responsabilidad tributaria, prevista por los arts. 311 y concordantes del Código Aduanero, es de carácter estrictamente objetivo, desplazando toda posibilidad de disculpa fundada en razones subjetivas -por más atendibles que pudieran ser-. En el concepto de la PGN, se estaría responsabilizando a Tevelam S.R.L. por un hecho involuntario. Por otro lado, sostuvo que también colisionaría con lo previsto en los arts. 783 y concordantes del Código Aduanero, en cuanto arriman la responsabilidad tributaria hacia los apropiadores para el caso en que la mercadería fuera hallada en sus manos. Es decir que, de acuerdo al criterio de la PGN, la aplicación de la última parte del art. 315 del Código Aduanero llevaría a una colisión de las normas que rigen la destinación suspensiva de tránsito de importación.

Finalmente, y en lo que constituye la razón fundante de la opinión vertida en el dictamen bajo comentario, señaló que repugna a la justicia y a la equidad que quien es víctima de un delito, que lo desapodera de una cosa, deba ser responsable, sin posibilidad alguna de dispensa, de los gravámenes que recaían sobre la importación de esa cosa de cuya propiedad ha sido privado, sin posibilidad alguna de dispensa.

3.4.4.3. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA. VOTO MAYORITARIO

Mediante sentencia del 11 de diciembre de 2012, la Corte Suprema confirmó, por mayoría, la sentencia recurrida y, consecuentemente, dejó sin efecto la imputación formulada por el servicio aduanero.

Para así decidir, sostuvo que el régimen de destinación suspensiva bajo examen reposa sobre dos pilares. Por una parte, el legislador -fundado en la sospecha de que, si la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación no arribó a la aduana de destino, ello obedecería a que fue descargada en el trayecto- consideró conveniente acudir a la presunción consistente en que los bienes se hallan en el país y han sido incorporados al circuito económico sin el pago de los correspondientes derechos. Dicha presunción, de acuerdo al tribunal, fue plasmada en los siguientes términos: “...se presumirá, sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario que [la mercadería] ha sido importada para consumo” (arts. 310 y 311 del Código Aduanero). Por la otra -con sustento en el mismo afán de evitar la realización de maniobras fraudulentas que pongan en riesgo la

renta fiscal-, en el supuesto de no arribar la mercadería a la aduana de destino o de no hacerlo en el plazo estipulado para dicho arribo, se previó que, aquellos que tienen una relación directa y estrecha con los bienes ingresados al país, fuesen los responsables por el pago de los tributos que gravan la nacionalización de la mercadería, en calidad de deudores principales o de responsables subsidiarios (art. 312 del Código Aduanero).

Asimismo, el tribunal apuntó que, si bien el legislador expresó en términos contundentes que las presunciones referidas *supra* no admitirían “prueba en contrario”, lo cierto es que aquél morigeró esa regla en ciertos supuestos -*v.gr.* con respecto a la mercadería deteriorada, destruida o irremediamente perdida-. En efecto, admitió la justificación de faltantes originados en esas circunstancias ajenas a la voluntad de los responsables, y consagró la no sujeción -parcial o total- a los tributos que gravaren la importación para consumo (conf. arts. 306, 308, 314 y 315, 1º párr., del Código Aduanero).

Bajo ese marco normativo, el tribunal postuló que la interpretación del art. 315 del Código Aduanero no puede conducir a que, sin más ni más, se concluya que, en todo caso en que la mercadería se hallare irremediamente perdida porque ha mediado una sustracción -y por el solo hecho de que aquélla pudiera ser utilizada por un tercero-, no existe posibilidad alguna de dispensa del pago de los tributos por parte de los responsables de la obligación tributaria. Ello cuando, pese a cumplir con todos los deberes inherentes al régimen de tránsito de importación, han padecido aquella clase de siniestro.

De acuerdo al tribunal cimero, una inteligencia en tal sentido, basada exclusivamente en la literalidad de su texto, conduciría a resultados concretos que no armonizan con el ordenamiento jurídico restante y arriba a consecuencias reñidas con los valores por él tutelados. Por tal motivo, concluyó que una interpretación prudente, y acorde con el criterio fijado en la causa “Hermitage S.A.” para las presunciones *iuris et de jure*, aconseja distinguir dos tipos de escenarios. Por un lado, la situación de quien descuida el control de la carga que conduce hacia la aduana de destino, se aparta del itinerario fijado por la autoridad aduanera (art. 319 del Código Aduanero), o bien incurre en alguna conducta que pudiere indicar la connivencia con el hecho de la sustracción, en cuyo caso no podría alegar una razón eximente de su responsabilidad tributaria fundada en un hecho imprevisible e irresistible. Por el otro, la situación de quien, habiendo cumplido con todos los deberes inherentes a la custodia de la mercadería durante su

itinerario, padece un robo agravado por el uso de armas como el denunciado en el caso bajo análisis.

A partir de lo expuesto, la Corte Suprema postuló que, si no se probó un incumplimiento de los deberes de custodia ni se ha desacreditado que el hecho del robo con armas fue comunicado a las autoridades en los términos del art. 308 del Código Aduanero, no corresponde responsabilizar a la actora por el pago de los tributos en los términos del art. 315 de aquél ordenamiento.

3.4.4.4. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA. VOTO MINORITARIO

El voto de la minoría, integrada por la Dra. Highton de Nolasco, propugnó la revocación de la sentencia recurrida. En este sentido, sostuvo que se había verificado el hecho gravado por los derechos de importación (arts. 635 y 636 del Código Aduanero), pues operó la presunción prevista en los arts. 310 y 311 del Código Aduanero. Ello en atención a que la mercadería, ingresada bajo el régimen de tránsito de importación, no había arribado a la aduana de destino dentro del mes de vencido el plazo acordado para efectuar el transporte. Y era claro que la actora, en su calidad de consignataria de la mercadería, es responsable subsidiaria del pago de los derechos de importación, pues la ley la designa en tal carácter (art. 312 del Código Aduanero).

A su vez, postuló que el siniestro, que afectó al tránsito de importación, no constituye una causal eximente de responsabilidad por el pago de los tributos, pues tal dispensa solo tiene lugar si el siniestro ocasiona la pérdida irremediable de la mercadería. Y, de acuerdo al art. 315 del Código Aduanero, la mercadería no se considera irremediamente perdida “*cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiera ser empleada por un tercero*”; supuesto que, de acuerdo al voto de la minoría, se configuraba en autos, atendiendo a que los bienes no habían sido destruidos y, por lo tanto, podrían ser empleados por un tercero. La responsabilidad endilgada por la ley, aclaró, se limita al pago de los tributos por haber mediado una importación irregular para consumo presumida por la ley.

Por otro lado, el voto minoritario destacó que la actora se había obligado, al documentar la destinación de tránsito de importación, a que la mercadería, que por ese medio ingresó en el territorio aduanero nacional, arribara a la aduana de destino. Por tal motivo, no podía pretender sustraerse a las consecuencias, propias del riesgo inherente a

la actividad que emprendió, en el marco del régimen especial al cual se sometió voluntariamente. Máxime teniendo en cuenta que el voluntario sometimiento del interesado a un régimen legal o sus beneficios, sin reservas expresas, importa un inequívoco acatamiento que determina la improcedencia de su ulterior impugnación con base constitucional.⁴⁶⁸

Finalmente, y en lo que constituye una velada crítica a la posición mayoritaria, postuló que la primera fuente de exégesis de la ley en su letra y que, cuando esta no exige esfuerzo de interpretación, debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por las normas⁴⁶⁹. A partir de ello, sostuvo que resultaba claro que el cargo formulado por la aduana tenía sustento en lo dispuesto por los arts. 310, 311, 315, 636 y 638, incs. d) y f), del Código Aduanero.

3.4.4.5. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA EN LA CAUSA “TEVELAM”

Si bien la Corte Suprema menciona en una sola oportunidad la doctrina sentada en “Hermitage S.A.”⁴⁷⁰, se entiende que existe una marcada influencia de esta en la decisión adoptada en “Tevelam S.R.L.”.

Trazando un paralelismo, puede sostenerse que, en “Hermitage S.A.”, el tribunal cimero declaró la inconstitucionalidad del IGMP ante la evidencia que la ganancia, que la ley presumía, lisa y llanamente no se había producido en el caso concreto. Mientras que, en “Tevelam S.A.”, decidió no aplicar la previsión, contemplada en la última oración del art. 315 del Código Aduanero, ante la constatación que la mercadería robada no había podido ser recuperada por su dueño. Es decir que, ante la comprobación de que la sospecha del legislador -que había originado la incorporación de la regla establecida en el art. 315 del citado cuerpo legal- no se configuraba en el caso concreto, desestimó la posibilidad de requerir el pago de los derechos de importación a los sujetos involucrados en la operación de tránsito.

⁴⁶⁸ Con cita de Fallos: 270:26; 294:220; 308:1837; 310:1624; 311:1880, entre otros.

⁴⁶⁹ Con cita de Fallos: 311:1042.

⁴⁷⁰ *Vid.* considerando 11° del voto de la mayoría en la causa “Hermitage S.A.” (Fallos: 333:993).

Las coincidencias no terminan allí. En ambos casos, el tribunal asignó una importancia preponderante a la intención legislativa. En “Hermitage S.A.”, para concluir, en contra de la propia literalidad de la ley, que el hecho imponible del IGMP contempla una presunción absoluta de renta. En “Tevelam S.R.L.”, como justificativo para interpretar, nuevamente en contra de la literalidad del texto legal, que la previsión contenida en la última oración del art. 315 del Código Aduanero resulta inaplicable al caso bajo análisis.

Se entiende, sin embargo, que el voto mayoritario en la causa “Tevelam S.R.L.” resulta criticable en varios aspectos. Puntualmente, en lo que respecta al sentido de la decisión, como a su justificación última y al criterio hermenéutico utilizado.

La crítica parte de la caracterización que se ha formulado de los arts. 310 y 311 del Código Aduanero. Si bien se coincide en que se trata de normas que contienen presunciones absolutas, debe recordarse que estas constituyen normas de carácter sustantivo. En consecuencia, la no admisión de prueba en contrario, que normalmente acompaña la formulación normativa, no debería tener un efecto especial, como el que postula la Corte Suprema en “Hermitage S.A.”, en la interpretación jurídica. El razonamiento es simple: si los arts. 310 y 311 constituyen presunciones absolutas por el solo motivo de que el legislador ha decidido utilizar esta singular técnica de elaboración normativa -cuando podría haber seguido los cánones tradicionales-, entonces no existe motivo alguno para formular una interpretación comparativamente más estricta que la que se realiza en relación al resto de las normas sustantivas.

En efecto, como se ha visto en el Capítulo 2, resulta perfectamente posible, siguiendo el juego de traducción propuesto por BAYART, sustituir la fórmula de remisión, empleada por el legislador en los arts. 310 y 311 del Código Aduanero, por las fórmulas tradicionales de elaboración jurídica, sin que se advierta una alteración de las consecuencias inicialmente previstas. No parece razonable, entonces, variar el criterio de interpretación jurídica en función de una cuestión -el estilo de redacción de las normas- que debería ser jurídicamente intrascendente.

Desde esta perspectiva de análisis, se entiende que no correspondía formular una interpretación estricta de los citados artículos, ni tampoco cabe exigir la existencia de “excepcionales circunstancias”⁴⁷¹ que los justifiquen.

En este sentido, cabe reiterar que la sospecha del legislador no constituye una presunción jurídica, sino que oficia de motivo para la creación de la norma. De esta manera, el juicio presuntivo agota todos sus efectos en la fase de creación de la norma. Por lo tanto, los destinatarios de la norma se encuentran ante una regla de derecho, en la que poco importa que el motivo que le sirve de fundamento sea más o menos probable, siempre que ello no contradiga valores jurídicamente protegidos en normas de rango superior. A su vez, los sujetos afectados por el contenido de este tipo de normas no pueden orientar su actividad probatoria al juicio de probabilidad seguido por el legislador para el establecimiento de la norma, sino únicamente al supuesto fáctico de esta. Ello en razón de que, en el momento de aplicación de la norma, aquél es jurídicamente intrascendente.

Ello no obsta, claro, a que el Poder Judicial pueda enjuiciar la razonabilidad de este supuesto de importación irregular, o de la designación del consignatario de la mercadería como responsable subsidiario del pago de los derechos aplicables a la importación para consumo. Por ejemplo, a partir de la coherencia de las mentadas normas con el resto de las que regulan el régimen suspensivo de tránsito de importación⁴⁷², o del análisis de la razonable conexión existente entre el aludido sujeto y la manifestación de riqueza gravada -como hizo el tribunal cimero, por ejemplo, en la causa “Lujan Williams Automotores S.A.”⁴⁷³ -.

Aun prescindiendo de lo expuesto, resulta difícil encontrar el fundamento jurídico de la sentencia recaída en la causa “Tevelam S.R.L.”. Principalmente, debido a que la CSJN no declaró la inconstitucionalidad del art. 315 del Código Aduanero, sino que directamente omitió su aplicación. Se interpreta, en este punto, que el tribunal juzgó que el mentado artículo no resulta inconstitucional, sino que su aplicación al caso concreto era irrazonable⁴⁷⁴. Ello en el entendimiento de que resulta inadmisibles declarar la

⁴⁷¹ Conf. “Hermitage S.A.”, considerando 13°.

⁴⁷² Como parece haberlo hecho el voto mayoritario del tribunal cimero en “Tevelam S.R.L.”.

⁴⁷³ CSJN, “Luján Williams Automotores S.A. Conc. Prev. c/ Volkswagen Argentina S.A. y Volkswagen S.A. de Ahorro para Fines Determinados y Volkswagen Cía. Financiera S.A. s/ Medida Autosatisfactiva Avocamiento Directo Inc. de Cobro de Tasas Judiciales”, Fallos: 335:239, sent. del 13 de marzo de 2012.

⁴⁷⁴ Conf. doctrina de Fallos: 288:325; 317:44; 324:920; 330:3109; 340:141.

inconstitucionalidad de una ley a causa de contingencias atinentes a su cumplimiento, siendo que estas pueden ser modificadas permanentemente.⁴⁷⁵

En consecuencia, se considera que la Corte Suprema entendió que la injusticia del resultado arribado, en el caso concreto, no constituía causal para decretar la inconstitucionalidad del art. 315 del Código Aduanero. Pero sí para omitir su aplicación, a través de la realización de una sutil diferenciación interpretativa; diferenciación, no receptada por la literalidad de la norma, de los supuestos en donde la pérdida de la mercadería obedece a un obrar negligente o connivente por parte del sujeto, de aquellos casos en donde este cumplió con todos los deberes inherentes a la custodia de la mercadería durante su itinerario.

La distinción apuntada, vale destacar, encontraría sustento en una interpretación sistemática del art. 315 del Código Aduanero, como parte de una estructura normativa considerada en su conjunto, y en la necesidad de ponderar la existencia de “circunstancias excepcionales” que justifiquen la aplicación de las presunciones absolutas contempladas en los arts. 310 y 311 del Código Aduanero.

En esa línea interpretativa, el voto mayoritario expresa que, si bien el legislador expresó que las presunciones de los arts. 310 y 311 del Código Aduanero no admitirían “prueba en contrario”, lo cierto es que aquél morigeró esa regla en ciertos supuestos. Por ejemplo, con respecto a la mercadería deteriorada, destruida o irremediablemente perdida, pues admitió la justificación de faltantes originados en esas circunstancias ajenas a la voluntad de los responsables, y consagró la no sujeción -total o parcial- a los tributos que gravaren la importación para consumo⁴⁷⁶. A partir de ello, se entiende que el voto bajo análisis construye una regla implícita, de carácter sistémico, consistente en que la responsabilidad tributaria se encuentra vinculada a la falta de cumplimiento de los deberes inherentes al régimen de tránsito de importación.

En ese marco, y partiendo del estándar interpretativo sentado en “Hermitage S.A.”, juzgó que cabía formular una distinción en la interpretación de la última parte del art. 315 del Código Aduanero; distinción que permitiera excluir de la responsabilidad tributaria a quien había cumplido con todos los deberes inherentes al régimen y, a pesar de ello, había

⁴⁷⁵ Fallos: 288:325.

⁴⁷⁶ Conf. arts. 306, 308, 314 y 315 del Código Aduanero

sufrido un robo a mano armada. Hipótesis que, vale destacar, no se encontraría comprendida en las “excepcionales circunstancias” que habrían dado origen a las presunciones absolutas de los arts. 310 y 311 del Código Aduanero.

De esta manera, el voto mayoritario adhiere a la tesis amplia, explicada en 3.4.2, en cuanto admite la justificación de la pérdida de mercadería cuando se acredite que el siniestro no fue imputable al transportista y que le fue imposible evitarlo. La justificación subyacente, se estima, es que no parece justo ni razonable que se considere que, quien ilícitamente se apropió de lo que no era suyo, ponga, en cabeza de quien sufrió el ilícito, la responsabilidad tributaria por un presunto uso que ni siquiera se pudo determinar atribuido.

En vivo contraste con la intrincada fundamentación reseñada, el voto en disidencia sostiene que, en el caso bajo análisis, se produjo el supuesto de importación irregular para consumo contemplada en la ley. Es decir, parte de interpretar que el faltante de mercadería, en el marco del tránsito de importación, constituye un supuesto irregular de importación para consumo. Por tal motivo, su sola constatación, con independencia de cualquier otra consideración, genera el nacimiento de la obligación tributaria.

En este sentido, se considera que el razonamiento subyacente, en el voto de la minoría, es correcto. Así como no se discute que el supuesto de importación para consumo se produce en cuanto la mercadería es introducida al territorio aduanero para ser destinada al consumo -esto es, al circuito económico en el interior del territorio aduanero⁴⁷⁷, tampoco debería cuestionarse que el faltante de mercadería, en el marco del régimen de tránsito de importación, constituye un supuesto de importación irregular para consumo. Fundado, claro, en la *sospecha* del legislador de que la mercadería faltante se ha incorporado al circuito económico en el interior del territorio aduanero.

A partir de lo expuesto, se entiende que el encuadre jurídico de la cuestión, adoptado por el voto minoritario, resulta correcto. Ello en cuanto se limitó a constatar que, en el caso bajo análisis, se había configurado el hecho imponible del supuesto de importación irregular contemplado en los arts. 310, 311, 315, 636 y 638, incs. d) y f), del Código

⁴⁷⁷ Conf. SORTHEIX, Juan José A., “La estructura del hecho gravado por los derechos de importación, *Revista Derecho Aduanero*, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1973, en tres entregas ubicadas en el t. V-A, págs. 289 y siguientes, 385 y siguientes y 680 y siguientes.

Aduanero, con prescindencia de cuestiones atinentes a la potencial injusticia del resultado.

Si bien el enfoque jurídico resulta correcto, ello no significa que se coincida necesariamente con la decisión propugnada por el voto en disidencia. Los arts. 310, 311, 312 y 315 del Código Aduanero pueden ciertamente ser analizados a la luz del principio de razonabilidad, con el objeto de determinar su compatibilidad con la Constitución nacional. En ese marco, el voto minoritario formula un importante aporte al puntualizar que, en el análisis de razonabilidad de la norma en su aplicación al caso concreto, cabe evaluar si la pérdida de la mercadería, y la consecuente exigibilidad de pago de los derechos aplicables a la importación, constituye un alea del negocio. Y, estrechamente ligado con ello, si cabe la aplicación de la doctrina del voluntario sometimiento; doctrina cuya aplicabilidad debería ser determinada en función de si el contribuyente contaba con otras opciones jurídicas, igualmente plausibles, para realizar la importación de la mercadería en cuestión.

Desde esta perspectiva de análisis, también cabría analizar, en base a la doctrina sentada en “Lujan Williams Automotores S.A.”, si resulta razonable imputar responsabilidad tributaria al consignatario de la mercadería cuando este, a pesar de haber cumplido con todos los deberes inherentes al régimen bajo estudio, ha sido desapoderado a raíz de un robo. Ello atendiendo a la necesaria vinculación que debe existir entre el contribuyente o responsable tributario con la manifestación de riqueza gravada.

En definitiva, se entiende que la sentencia del tribunal cimero, en la causa “Tevelam S.R.L.”, resulta incorrecta en cuanto al abordaje de la cuestión. Principalmente, porque aplica un criterio hermenéutico, instaurado por la Corte Suprema a partir de “Hermitage S.A.”, que no se corresponde con el carácter de normas de derecho sustantivo que revisten las presunciones absolutas. Sin perjuicio de ello, resulta interesante que se haya propugnado una interpretación sistémica del art. 315 del Código Aduanero; interpretación a partir de la cual el tribunal advirtió la existencia de un principio jurídico que debía ser respetado en la interpretación de la aludida norma legal.

3.5. LA LEY 25.345 (ANTI-EVASIÓN)

3.5.1. INTRODUCCIÓN

La Corte Suprema tuvo oportunidad de interpretar, en la causa “Mera, Miguel Ángel”⁴⁷⁸, el art. 2° de la ley 25.345 (denominada “anti-evasión”). El fallo en cuestión reviste especial relevancia en razón de que el tribunal, a partir del criterio hermenéutico instaurado en “Hermitage S.A.”, consideró que la aludida norma consagraba una ficción legal; ficción que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado.

Cabe destacar, en este punto, que el art. 14 de la ley 24.765 incorporó, como artículo sin número a continuación del entonces art. 40 de la ley 11.683 (según su ordenamiento dado en 1978 por el decreto 2.861), el siguiente texto: *“Facultáse a la Dirección General a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyentes y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados”*.

En el debate en la Cámara de Senadores, el miembro informante, senador Verna, postuló que la aludida disposición fue insertada *“...con el propósito de asegurar la comprobación de las operaciones que realizan los contribuyentes y responsables”*. Agregó que, con ese condicionamiento -que admitía prueba en contrario-, se pretendió *“reforzar los instrumentos de comprobación de las operaciones ya que en los hechos se han detectado operaciones en las que se han utilizados distintos mecanismos de adulteración del respaldo documental, como emisiones de facturas sin actividad comprobable, facturas duplicadas o fotocopias con procedimientos de alta resolución”*.⁴⁷⁹

⁴⁷⁸ CSJN, “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) c/ DGI s/”, M. 1328. XLVII. REX, sent. del 19 de marzo de 2014.

⁴⁷⁹ Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, sesión de los días 20 y 21 de noviembre de 1996, pág. 7.112. Citado en el dictamen de la Procuración General de la Nación, del 4 de marzo de 2013, recaído en la causa “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) C/DG” (M. 1328, L. XLVII.).

Años después, se sancionó la ley 25.345⁴⁸⁰, que incorporó nuevas normas de carácter tributario⁴⁸¹. En su art. 1º, dispuso que no surtirían efectos, entre partes ni frente a terceros, los pagos, totales o parciales, de sumas de dinero superiores a \$10.000 -monto luego reducido a \$1.000 por el art. 9º de la ley 25.413⁴⁸²- o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante ciertos mecanismos que aseguren la visibilidad y trazabilidad de las operaciones⁴⁸³. En su art. 2º, preceptuó: *“Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones”*.

En el mensaje de elevación del proyecto de ley, el Poder Ejecutivo Nacional indicó que se proponía la implementación de una serie de medidas tendientes a revertir la situación de evasión tributaria y previsional, y a reducir al máximo posible los aludidos fenómenos⁴⁸⁴. En ese marco, impulsó la adopción de *“medidas generales y automáticas de control, de utilización de medios informáticos y de técnicas de fiscalización...”* para que la información fiscal fuese completa, organizada e interconectada. En lo que respecta a los arts. 1º y 2º del proyecto, explicó que *“las limitaciones a las transacciones en dinero en efectivo que se prevén en el proyecto adjunto, no sólo contribuirán a combatir la evasión fiscal sino que, además, limitarán las posibilidades de ‘lavado’ de dinero proveniente del narcotráfico u otras actividades ilícitas, evitarán riesgos propios de la manipulación de grandes sumas de dinero en efectivo y alentarán el uso de instrumentos bancarios como medio de pago y la utilización, cada vez más difundida, de las tarjetas de compra y de crédito”*.

⁴⁸⁰ B.O. del 17 de noviembre del año 2000.

⁴⁸¹ El dictamen de la Procuración General de la Nación, recaído en la causa, alude a que la ley 25.345 incorporó varias normas al “sistema tributario procedimental” (*vid.* apartado VII del dictamen); afirmación con la que no se concuerda. Conforme se demostrará, el art. 2º de la ley 25.345, en cuanto impide la deducción o cómputo como gasto en el impuesto a las ganancias o el cómputo como crédito fiscal de las sumas pagadas en efectivo, no constituye una norma procedimental. En rigor de verdad, se trata de una norma que reglamenta un aspecto de la determinación de la renta neta sujeta a impuesto -en el impuesto a las ganancias- y de la conformación del crédito fiscal -en el IVA-, por lo que reviste carácter sustantivo.

⁴⁸² B.O. del 26 de marzo del año 2001.

⁴⁸³ Depósito en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, pagos con tarjetas de crédito, etc.

⁴⁸⁴ Proyecto 121-PE-99; mensaje 137.

En sentido concordante, el miembro informante afirmó, durante el debate en la Cámara de Diputados, que el proyecto contemplaba medidas sobre los grandes evasores, y propiciaba facilitar la fiscalización, incrementar los controles y aumentar las sanciones por incumplimiento. Indicó, además, que se buscaba una conjunción de disposiciones legislativas y de administración tributaria para crear mejores condiciones para combatir la evasión, *“incrementando la transparencia, la rastreabilidad, el control y la simplificación de los sistemas...”*⁴⁸⁵. Todo ello dentro de una variedad de otras herramientas, tales como el perfeccionamiento de la identificación tributaria de los sujetos, de sistemas de medición de la producción primaria, del régimen de recaudación de los aportes y contribuciones de la seguridad social, y del régimen especial de determinación de aportes y contribuciones previsionales.

El diputado Lamberto, por su parte, señaló: *“Como hecho novedoso se incorpora la imposición de un límite al pago en efectivo, norma que ya existe en casi todos los países del mundo... Hoy prácticamente el dinero electrónico está reemplazando al dinero papel o al dinero símbolo, por lo cual deberá cambiar la legislación sobre su uso. Me parece que esto es un avance, y probablemente con el tiempo también se deberá bajar la cantidad”*⁴⁸⁶. En el mismo sentido, el diputado Balter aseveró que los arts. 1° y 2° del proyecto no establecían algo nuevo, puesto que ello *“ya rige en el país desde el dictado de la resolución 151/98 de la AFIP que reglamenta el artículo agregado a continuación del artículo 40 de la ley 11.683”*⁴⁸⁷.

⁴⁸⁵ Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, sesión del 6 de julio de 2000, pág. 2.849). Citado en el dictamen de la Procuración General de la Nación, del 4 de marzo de 2013, recaído en la causa “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) C/DG)” (S.C., M. 1328, L. XLVII.).

⁴⁸⁶ Conf. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, sesión del 6 de julio del 2000, pág. 2.856.

⁴⁸⁷ Conf. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, sesión del 6 de julio del 2000, pág. 2.865. En su alocución, el diputado Balter formuló severas críticas a los arts. 1° y 2° del proyecto, en el entendimiento de que el mecanismo que pretendían instaurar era: *“...absolutamente antinatural, que yo diría viola en su totalidad el principio rector del derecho tributario. Cuando en materia impositiva hay dudas, en los organismos fiscalizadores o en los tribunales se acude en última instancia a la realidad económica... Ahora por ley se pretende decir que una transacción entre dos personas no existe si no se hace con este mecanismo que hoy se propicia crear. Esto es lo mismo que establecer por medio de una disposición legal que todo ciudadano que no se levanta antes de las ocho de la mañana ese día no ha amanecido ni ha vivido, o como afirmar mediante una hipotética resolución de la Presidencia de este cuerpo que todos los legisladores que no bajen por los magníficos ascensores que existen en la Cámara para acceder al recinto, no se los considerará presentes, aunque estemos allí y hayamos accedido por las escaleras, como habitualmente lo hacemos. Vale decir que no se puede estar a favor de algo que es*

En el Senado, el miembro informante indicó: “*parece que nos hemos acostumbrado a tener que aceptar estas situaciones en aras de una finalidad de orden superior, como lo es asegurar la equidad tributaria procurando que todos los responsables cumplan con sus obligaciones y, al mismo tiempo, proveer de los recursos genuinos necesarios para que el Estado pueda cumplir sus fines*”.⁴⁸⁸

Lo cierto es que los arts. 1° y 2° de la ley 25.345 generaron, ya desde su génesis, gran controversia en cuanto a su virtualidad⁴⁸⁹ y naturaleza jurídica, y sufrieron severas críticas en torno a su compatibilidad con el artículo agregado a continuación del art. 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998). Como se verá, la Corte Suprema formuló una singular interpretación del art. 2° de la ley 25.345 en la causa “Mera, Miguel Ángel”, a partir de la cual decretó su inconstitucionalidad por no respetar la regla de razonabilidad establecida en el art. 28 de la Constitución nacional.⁴⁹⁰

3.5.2. EL ART. 2° DE LA LEY 25.345. DISCUSIÓN RESPECTO A SU NATURALEZA JURÍDICA

Las discusiones en torno a los arts. 1° y 2° de la ley 25.345 no se limitaron a dilucidar si sus efectos jurídicos trascendían o no la cuestión tributaria, sino también en lo que respecta a la naturaleza jurídica del instituto.

A pesar de la literalidad del art. 2° de la ley 25.345, la doctrina mayoritaria interpretó que la aludida norma había creado una presunción legal absoluta, al disponer que, en los casos en que no se utilizaran medios de pago contemplados en el art. 1° de la mentada ley, se impediría el cómputo de los efectos tributarios derivados de las

absolutamente antinatural. Más allá del aspecto jurídico, más allá de la inconstitucionalidad, esto carece de aplicación práctica y no reduce en un milímetro la evasión en la Argentina...”.

⁴⁸⁸ Conf. Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, sesión del 6 de septiembre de 2000, pág. 5.183.

⁴⁸⁹ Como bien apunta Rubén M. RUBIOLLO (“El derecho de defensa del administrado frente a una norma que pretende ignorarlo”, *Periódico Económico Tributario*, 2006 (abril-347), 1), algunos senadores, durante el transcurso del debate del proyecto en el Congreso de la Nación, objetaron la amplitud del art. 1° del proyecto. Por tal motivo, propusieron que la norma en cuestión comenzara con la expresión: “A los fines impositivos, no surtirán efectos...”; propuesta que fue rechazada por la bancada oficialista.

⁴⁹⁰ Conf. LITVIN, César R. y MANESI, Daniela Paula, “Pagos en efectivo: la corte ha puesto las cosas en su lugar”, *Impuestos*, 2014-5, 67; PUCCINI, Pablo Fernando, “Medios de pago y ley 25.345, sobre anti-evasión. A raíz del fallo “Mera”: ¿punto final a la controversia?”, *Periódico Económico Tributario*, 2014 (mayo-539), 7. Cita online: AR/DOC/1549/2014.

operaciones en cuestión. Aun cuando los contribuyentes y responsables acreditaran la veracidad de ellas.

En este sentido, RUBIOLO sostuvo que la norma, al pretender impedir la demostración de la realidad económica de la operación por parte del contribuyente o responsable, “...se convierte en una presunción absoluta *sui generis* que, partiendo de un hecho comprobado -la no utilización de algún medio de pago en ella previsto- presume la inexistencia de la operación”⁴⁹¹. En su concepción, las presunciones absolutas pueden llegar a convertirse en normas inconstitucionales -por ser violatorias del principio constitucional de capacidad contributiva- de demostrarse una realidad económica opuesta o diversa a la legalmente presumida, “deviniendo en ficciones arbitrarias al gravar una riqueza que la ley presume existente, pero que en realidad no existe”⁴⁹². El autor en cuestión señaló además que la consecuencia derivada de aplicar el primer párrafo del art. 2º de la ley 25.345 reunía todas las características señaladas como determinantes de una “sanción impropia o indirecta”. A partir de ello, concluyó que se trataba de una norma inconstitucional, violatoria de los derechos y garantías amparados por la Constitución nacional.⁴⁹³

CHRISTENSEN, por su parte, señaló que el legislador había creado una presunción *iuris et de jure* de inexistencia, la cual juzgaba inadecuada en nuestro sistema jurídico. En el entendimiento del autor, si bien puede recurrirse a presunciones para determinar consecuencias fiscales, estas no pueden ser absolutas. Es decir, basándose en algo distinto a una realidad fiscal demostrable, porque provoca un menoscabo en el patrimonio del

⁴⁹¹ Conf. RUBIOLO, Rubén M., ob. cit. El autor agregó que la norma intentaba avanzar sobre la realidad fáctica de las operaciones, “...generando consecuencias desmedidas e irrazonables al imponer una carga tributaria al adquirente o prestatario, por el mero incumplimiento formal de la obligación de instrumentar el pago de una manera especial”.

⁴⁹² Conf. RUBIOLO, Rubén M., ob. cit.

⁴⁹³ Conf. RUBIOLO, Rubén M., ob. cit. El autor, con cita de J. Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE (“Sanciones indirectas o impropias en Derecho tributario”, conferencia pronunciada el 10 de abril de 1995 en el Curso de Doctorado de Derecho Penal, Sancionatorio y Tributario, en el Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero N° 91, pág. 501), define a las “sanciones impropias o indirectas” como: “Las consecuencias negativas, siempre conectadas a la infracción de la norma, que inciden sobre la determinación de la base imponible o directamente de la deuda tributaria”.

contribuyente o responsable atentando contra sus derechos de propiedad y al debido proceso.⁴⁹⁴

Cabe destacar, en este punto, que la mentada postura tuvo eco en la jurisprudencia. En efecto, el Juzgado Federal de Primera Instancia de Río Cuarto, en la causa “Rappen Automotores S.A.”⁴⁹⁵, declaró la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345. Ello en el entendimiento de que este contempla una “presunción absoluta” que implica un cercenamiento al derecho de defensa; cercenamiento que puede llegar a desconocer el principio de capacidad contributiva, al implicar un incremento de la tasa efectiva del impuesto por no admitir la deducibilidad de un gasto o la utilización de un crédito, pese a demostrarse la veracidad de las operaciones.

BUITRAGO y BOSCO, por su parte, sostuvieron que el art. 2° de la ley 25.345 había creado una ficción legal que impide, a quien no utiliza los medios de pago establecidos, acreditar la veracidad de las operaciones. Lo cual implicaba, a su juicio, el cercenamiento al derecho de defensa de los contribuyentes y responsables al no permitir, por otros medios, la demostración de las operaciones realizadas que resultaren impugnadas. Agregaban que también podía conducir a desconocer el principio de capacidad contributiva, pues esa imposibilidad -en términos de realidad económica- podía traducirse en un incremento de la tasa efectiva del impuesto; consecuencia derivada de no admitir la deducibilidad de un gasto o la utilización de un crédito, maguer la veracidad de las operaciones.⁴⁹⁶

En vivo contraste, VISCA postuló que la mentada norma no contempla una presunción en razón de que no indaga respecto de la veracidad de las operaciones, sino que se desinteresa de ella. De acuerdo al autor, la ley dispone que un pago, efectuado sin

⁴⁹⁴ Conf. CHRISTENSEN, Eduardo A., “La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio. El cumplimiento de las leyes descansa en la razonabilidad de las mismas. Sin esta, no puede esperarse que sean obedecidas”, *Periódico Económico Tributario*, N° 226, Lexco Fiscal 2001.

⁴⁹⁵ Juzgado Federal de Río Cuarto, “Rappen Automotores S.A. c. AFIP-DGI”, sentencia del 13 de marzo de 2007. Publicada en *Periódico Económico Tributario*, 2007 (julio-375), 10. Cita online: AR/JUR/953/2007.

⁴⁹⁶ Conf. TFN, Sala A, *in re* “Miguel Pascuzzi e Hijos S.A. s/ recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”, sentencia del 14 de septiembre de 2004. Publicado en IMP 2004-B, 2069. Cita online: AR/JUR/2967/2004.

Los votos de los Dres. Buitrago y Bosco, que conformaron la posición mayoritaria, fueron reseñados por Daniel MALVESTITI (“Antievasión vs. Ley de Procedimiento Tributario: triunfo, por mayoría, la contradicción por sobre la intención del legislador”, *Impuestos*, 2004-B, 2069).

la formalidad establecida en el art. 1° de la ley 25.345, no será oponible, no podrá deducirlo como gasto ni podrá utilizarlo como crédito fiscal. Es decir, la ley no presume que la operación no haya existido, por lo que resulta evidente que la acreditación de su efectiva realización no tiene trascendencia jurídica alguna.⁴⁹⁷

En este sentido, postuló que la ley anti-evasión estipula una formalidad *ad probationem*, en tanto el incumplimiento de instrumentar la operación, por los medios de pago legalmente fijados por el art. 1° de la ley, no conlleva la inexistencia de la operación -ni la presume-, sino que afecta su oponibilidad. Desde esta perspectiva, el autor desestimó una hipotética afectación del derecho de defensa, atendiendo a que la ley no le imputa al contribuyente una conducta transgresora. Simplemente dispone que si el contribuyente no cumple con las formalidades que prescribe al momento de realizar una erogación, dicho pago no podrá ser opuesto al fisco nacional. Con independencia de que la operación haya existido o no⁴⁹⁸. En lo que respecta a la finalidad de la norma, VISCA interpretó que esta consistía en desalentar la utilización de dinero en efectivo como medio de cancelación de las obligaciones económicamente relevantes. Ello en el entendimiento de que la utilización de dinero en efectivo torna más fácil la informalidad económica y, simétricamente, más dificultoso el control del cumplimiento de las obligaciones impositivas.⁴⁹⁹

⁴⁹⁷ Conf. VISCA, José A., “Ley antievasión. Medios de pago. Un asunto pendiente de la Corte Suprema”, *Impuestos*, n° 11, noviembre de 2013, pág. 45.

⁴⁹⁸ Conf. VISCA, José A., ob. cit.

⁴⁹⁹ Conf. VISCA, José A., ob. cit. En este sentido, el autor formula una comparación entre los arts. 1° y 2° de la ley 25.345 con ciertas figuras contempladas en el Código Civil -vigente a la sazón-, con el objeto de poner en evidencia que estas no recibieron críticas respecto a su razonabilidad por parte de la doctrina. De esta manera, postula: “...no nos sorprende ni repugna a la razonabilidad la norma prevista en el art. 1810 del Código Civil que establece que las donaciones de bienes inmuebles y de prestaciones periódicas o vitalicias, deben formalizarse ante escribanos públicos bajo pena de nulidad (ergo si la donación de tales bienes no fuese realizada por escritura pública, no producen efectos jurídicos y carecen de validez). Nunca en la historia de la jurisprudencia argentina ha sido cuestionada la validez constitucional de tal norma, la cual ya no solo establece imperativamente la exigencia de una formalidad ‘ad probationem’ (como la ley antievasión), sino que dicha formalidad requerida es ‘ad solemnitatem’ (es decir, afecta la existencia misma del negocio jurídico). En la misma dirección argumentativa, invoco el art. 2246 del Código Civil, cuya razonabilidad es incuestionable: ‘el mutuo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público, o instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa el valor de diez mil pesos’. Consecuentemente, si tenemos un mutuo superior a los diez mil pesos y no está formalizado el instrumento público o instrumento privado con fecha cierta, el contrato será inoponible a terceros (por más prueba que se intente arrimar). Interpelo al lector y le propongo que cite algún fallo que haya declarado inconstitucional dicha norma del Código Civil, o alguna opinión doctrinal calificada que haya propugnado tal vicio de constitucionalidad”.

Si bien la discusión doctrinaria no se centró en determinar la naturaleza jurídica de la regla contenida en el art. 2° de la ley 25.345 -sino más bien en atacar o defender su constitucionalidad-, se advierte la existencia de dos posiciones claramente contrapuestas. Por un lado, la postura mayoritaria que sostenía, a pesar de que el art. 2° de la ley 25.345 no contenía los verbos “presumir”, “suponer” o “considerar”, que la mentada regla contemplaba una presunción absoluta o una ficción legal; calificación que, en general, resultaba funcional para atacar su constitucionalidad en función de la alegada desestimación de la realidad económica. Y, por el otro, la postura minoritaria, que postulaba que se trataba de una regla de derecho sustantivo, asimilable a las formalidades *ad probationem* del derecho civil, cuya constitucionalidad no podía ser cuestionada atento a los importantes fines tenidos en miras por el legislador.

3.5.3. NATURALEZA JURÍDICA DEL ART. 2° DE LA LEY 25.345

Como se ha explicado en 3.5.1, el art. 2° de la ley 25.345 dispone que los pagos que no sean efectuados, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1° de la mentada ley, no serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones. Como se ha destacado, el legislador, con el objetivo de combatir la evasión tributaria y el lavado de activos, dispuso la prohibición de efectuar pagos en efectivo por encima de un determinado monto, y neutralizó los efectos impositivos de los mismos.

En lo que respecta a su naturaleza jurídica, se rechaza la posición que considera la existencia de una presunción o ficción legal. Si bien ninguno de los autores, que considera que el art. 2° de la ley 25.345 contempla una presunción absoluta o ficción legal, lo explicita, se entiende que arriban a tal conclusión con sustento en lo dispuesto en la última parte del primer párrafo del mentado artículo. Es decir, a partir de que la norma aclara que el efecto jurídico se producirá “...*aún cuando éstos* [en referencia a los sujetos que efectuaron los pagos en contravención a lo dispuesto en el art. 1°] *acreditaren la veracidad de los mismos*”. De esta manera, la presunción tendría la siguiente estructura: se presume que, cuando se realicen pagos en contravención a lo dispuesto en el art. 1° (hecho base), la operación que le da sustento no existió o resulta ficticia (hecho inferido). La no admisión de prueba en contrario, por su parte, vendría dada por lo dispuesto en la

referida última parte del primer párrafo del art. 2°. La corriente que postula que el art. 2° de la ley 25.345 contempla una ficción legal parte del razonamiento que no es probable, en el curso normal de las cosas, que el hecho base venga acompañado del hecho presumido. Es decir, que no es normal que el hecho de cancelar una operación en efectivo se vea asociado a la inexistencia o simulación de la mentada operación.

Cualquiera sea el caso, no se comparte esta posición. En primer lugar, debido a que la literalidad de la norma no alude a que se presuma o considere el acaecimiento de un hecho o de determinada consecuencia jurídica. En segundo lugar, porque no se cumplen las condiciones que, de acuerdo al enfoque conceptual adoptado en la presente investigación, caracterizan a las normas de remisión.

En rigor de verdad, el art. 2° de la ley 25.345 constituye una norma de derecho sustantivo. No tiene por objeto facilitar la prueba de un hecho a partir de la acreditación de otro, ni tampoco de equiparar dos hechos -que se sabe disímiles- para unificar el tratamiento jurídico de ambos. Su finalidad es, lisa y llanamente, la de establecer el tratamiento tributario de los pagos realizados en contravención a la regla dispuesta en el art. 1° de la aludida ley.

Es decir que el art. 2° de la ley 25.345 no tiene por objeto facilitar la prueba de la falta de realización de las operaciones que generaron los gastos deducibles -en el impuesto a las ganancias- o el crédito fiscal -en el IVA-. Tampoco tiene por finalidad equiparar un hecho a otro, que se sabe disímiles, con el objeto de atribuir a aquél las consecuencias jurídicas imputables a este. Sino que establece la consecuencia jurídica -puntualmente, la neutralización de los efectos tributarios de los pagos- de la falta de cumplimiento de lo dispuesto en el art. 1° de la mentada ley.

De esta manera, la norma bajo análisis no se desentiende de la efectiva existencia de la operación, sino que se limita a neutralizar los efectos tributarios del pago como consecuencia de la contravención a la regla dispuesta en el art. 1° de la ley 25.345. Es decir que el legislador no controvierte necesariamente la existencia de la operación, sino que decreta la prohibición de que el gasto o crédito fiscal resultante sea computable en los impuestos respectivos.

Probablemente, la discusión doctrinaria y jurisprudencial, relativa a la naturaleza jurídica de la regla contenida en el art. 2° de la ley 25.345, no se habría suscitado en caso que el legislador hubiese seguido una mejor técnica de elaboración normativa. Por

ejemplo, si hubiese incorporado una prohibición de deducir pagos en efectivo (superiores a determinado monto) en la parte pertinente de la ley de impuesto a las ganancias, y otra prohibición análoga en las normas de crédito fiscal de la ley de IVA -por citar los dos principales impuestos-.

En efecto, el legislador podría haber modificado la redacción del art. 23 de la LIG, en cuanto regula la determinación de la ganancia neta y de la ganancia neta sujeta a impuesto, para que contemple la siguiente redacción:

“ARTÍCULO 23.- Para establecer la ganancia neta se restarán los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga y siempre que -tratándose de pagos superiores a \$1.000- se hayan formalizado de acuerdo a las previsiones del art. 1° de la Ley N° 25.345”.

Otra posibilidad sería que el legislador adoptara una redacción similar a la del art. 43 de la mentada ley⁵⁰⁰, con el objeto de incorporar una regla análoga al art. 2° de la ley 25.345 en la LIG. La norma en cuestión podría tener la siguiente redacción:

“Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de utilizar los medios de pago previstos en el artículo 1° de la Ley N° 25.345, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS deberá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por este”.

En el mismo sentido, podría haberse asignado al art. 83 de la LIG, que contempla el principio general relativo a las deducciones, la siguiente redacción:

“ARTÍCULO 83.- Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto, siempre que -tratándose de pagos superiores a \$1.000- se hayan formalizado de acuerdo a las previsiones del art. 1° de la Ley N° 25.345, y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina”.

⁵⁰⁰ El art. 43 de la LIG dispone: *“Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste”.* Cabe destacar que la norma en cuestión fue interpretada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “San Juan S.A.” (Fallos: 338:1156, sent. del 27 de octubre de 2015), en donde no se formuló objeción alguna a su razonabilidad o constitucionalidad.

A su vez, y con el objeto de dejar en claro la operatividad de la prohibición bajo análisis, podría haberse agregado, como inciso n) del art. 92 de la LIG, el siguiente texto:

“ARTÍCULO 92.- No serán deducibles, sin distinción de categorías:

...n) Los gastos necesarios para obtener la renta sujeta a impuesto o, en su caso, mantener y conservar la fuente, superiores a \$1.000, cuyo pago no se haya formalizado de acuerdo a los medios previstos en el art. 1° de la Ley N° 25.345”.

En idéntico sentido, el legislador podría haber modificado el art. 12 de la ley de IVA, que regla la conformación del crédito fiscal, con el objeto de asignarle la siguiente redacción:

“ARTÍCULO 12.- Del impuesto determinado, por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán, siempre que se originen en pagos superiores a \$1.000 que hayan cumplido las formalidades establecidas en el art. 1° de la Ley N° 25.345, los siguientes conceptos: ...”.

Se advierte con meridiana claridad que, si el legislador hubiese adoptado el estilo de redacción utilizado en los ejemplos propuestos, no se habría suscitado controversia alguna respecto a la naturaleza jurídica de la prohibición. De la misma manera que nadie se ha aventurado a sostener que los supuestos de deducciones no admitidas, contemplados en el art. 92 de la LIG, constituyen ejemplos de presunciones o ficciones. Ni tampoco se ha postulado que los supuestos de no admisibilidad del crédito fiscal, previstos a partir del tercer párrafo del inciso a) del art. 12 de la ley de IVA, constituyen presunciones o ficciones.

A partir de lo expuesto, se entiende que el art. 2° de la ley 25.345 constituye una norma sustantiva de carácter sancionatorio, que tiene por objeto castigar al contribuyente que ha realizado pagos, por un monto superior a \$1.000, en contravención a lo dispuesto en el art. 1° de la mentada ley. Su finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario. En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema en la causa “San Juan S.A.”, en donde analizó la naturaleza jurídica de la regla contemplada en el entonces art. 40 de la LIG (actual art. 43).⁵⁰¹

⁵⁰¹ Fallos: 338:1156.

En definitiva, se entiende que el art. 2° de la ley 25.345 contempla una regla de prohibición, es decir una regla de derecho sustantivo. Actúa y opera frente a la contravención del art. 1° de la aludida ley, lo cual explica que la efectiva realización de la operación resulte indiferente⁵⁰². No tiene una finalidad probatoria, lo cual descarta que se trate de una presunción jurídica, ni tampoco responde al esquema de las normas de remisión. Esto último en razón de que no se pretende extender el régimen jurídico aplicable a un hecho a otro hecho distinto, sino establecer una prohibición de deducción o cómputo según se trate de un gasto en el impuesto a las ganancias o de un crédito fiscal en el IVA -por citar los dos impuestos más relevantes-.

3.5.4. EL CASO “MERA, MIGUEL ÁNGEL”

3.5.4.1. HECHOS DEL CASO

La controversia que dio origen a la causa “Mera, Miguel Ángel” se suscitó a raíz de una intimación que AFIP notificó al citado contribuyente, con el objeto de que ingresara un monto dinerario en concepto de saldo de IVA y de IG. El reclamo tenía origen en la impugnación de gastos deducidos en el IG como así también créditos fiscales en el IVA, relacionados con una serie de operaciones que, en contravención a lo dispuesto en el art. 1° de la ley 25.345, habían sido canceladas en efectivo.

En su oportunidad, la Sala B del TFN revocó, por mayoría⁵⁰³, la intimación⁵⁰⁴. Para así decidir, consideró que existía una colisión entre lo dispuesto por el art. 2° de la ley 25.345 y el texto del art. 34 de la ley 11.683 (t.o. en 1998); colisión derivada de que este permitía al contribuyente demostrar la veracidad de las operaciones realizadas, para poder computar a su favor las deducciones y créditos fiscales, aunque los pagos se hubiesen realizado en efectivo. Ante esa situación, sostuvo que debía primar la norma del art. 34 de la ley de rito fiscal en razón de que se trata de una ley especial, vinculada al procedimiento fiscal, frente a otra general, como lo es la ley “anti-evasión”, que posee

⁵⁰² Siguiendo la línea de razonamiento esgrimida por el tribunal cimero en la causa “San Juan S.A.” (Fallos: 338:1156), no existiría contradicción alguna entre la actuación del fisco de reconocer la veracidad de las operaciones y, al propio tiempo, “sancionar” la contravención de lo dispuesto en el art. 1° de la ley 25.345 mediante la impugnación del gasto cuya deducción se pretende.

⁵⁰³ La mayoría estuvo integrada por los Dres. Juan Pedro Castro y Agustín Torres.

⁵⁰⁴ TFN, Sala B, “Mera, Miguel Ángel”, sentencia del 11 de noviembre de 2009. Cita online: AR/JUR/66944/2009.

características más amplias, y que por ende no puede entenderse como derogatoria de un precepto particular anterior. En ese sentido, agregó que la ley 25.793, que posteriormente reemplazó el texto del art. 34 de la ley 11.683, continuó permitiendo la comprobación de la realidad de las operaciones.

En apoyo de lo expuesto, postuló que debía efectuarse una interpretación de las normas en pugna que tendiera al debido resguardo del derecho de defensa del contribuyente, así como la debida y plena comprobación de la sustancia real de las operaciones impugnadas. Señaló, además, que el ordenamiento tributario presupone la realidad sustantiva de las operaciones, por encima de las formalidades o los medios de pago empleados para su cancelación. En ese orden de ideas, consideró la jurisprudencia del tribunal cimero relativa a la arbitrariedad que implica la renuncia consciente a la verdad jurídica objetiva. Bajo ese marco interpretativo, destacó finalmente que el fisco nacional no había cuestionado la existencia de las transacciones cuyos pagos se cuestionaban, ni que los respectivos proveedores no contasen con capacidad para desarrollar sus actividades.

En su voto en disidencia, el Dr. PORTA señaló que la ley 25.345 integraba las leyes respectivas de impuestos en que se prevean gastos que puedan ser computables, ya sea como deducciones, créditos fiscales o para otros efectos tributarios. Por tal motivo, cabía interpretar que los créditos fiscales o gastos computables serían aquellos en que las compras u operaciones que les dieron origen hubieran sido abonados en los términos del art. 1° de la aludida ley.

Por su parte, la Sala V de la CNACAF confirmó lo resuelto por el TFN⁵⁰⁵. Para así decidir, sostuvo que la exigencia de que los contribuyentes cumplan con determinados deberes formales no puede traer aparejada, como consecuencia, la desnaturalización de las leyes que crean los respectivos impuestos y sus hechos imposables. A su vez, postuló que no resultaba suficiente invocar el principio de especialidad del art. 34 de la ley de rito fiscal frente a lo dispuesto en la ley 25.345. Puntualizó que ambas normas están inspiradas por la misma *ratio legis*, consistente en que los pagos por las transacciones gravadas se

⁵⁰⁵ CNACAF, Sala V, “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) c. DGI”, sentencia del 12 de julio de 2011. Cita online: AR/JUR/53747/2011.

efectúan por medios fehacientes. Sin perjuicio de ello, opinó que ambas normas resultaban incompatibles entre sí, por lo que no puede sostenerse su vigencia simultánea.

A partir de ello, declaró que el art. 2° de la ley 25.345 resulta inconstitucional por vulnerar el principio de razonabilidad, en tanto impide descontar los gastos efectivamente realizados para obtener o conservar ganancias gravadas, o bien computar el pertinente crédito fiscal en el IVA. De acuerdo al tribunal, de esta manera se alterarían los hechos imponibles definidos en las leyes sustantivas, y se llevaría a gravar rentas ficticias y a cobrar un impuesto mayor que el valor agregado por la labor del contribuyente. Por tales motivos, consideró, con cita del precedente “Hermitage S.A.”, que: *“Si los pagos...han sido realizados por medios distintos de los previstos en la ley 25.345, pero después de un escrutinio riguroso, se ha concluido que el contribuyente efectivamente los realizó, no es posible negarle el derecho a realizar las deducciones a las que se refieren los artículos 17 y 80 de la Ley de impuesto a las Ganancias y a computar el crédito fiscal al que se refiere el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ello es así pues, de lo contrario y por las ya expresadas, no se respetaría el principio de razonabilidad de la ley, en la medida en que no se gravan las ganancias sino también los gastos (cfr., mutatis mutandi, Fallos 333:993)”*.

3.5.4.2. EL DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

Mediante dictamen del 4 de marzo de 2013, la Procuración General de la Nación recomendó revocar la sentencia de la Sala V de la CNACAF⁵⁰⁶. Luego de formular una reseña normativa, que abarcó las sanciones de las leyes 24.765 y 25.345, señaló que ninguna de ellas podía ser reputada especial con relación a la otra. Sin perjuicio de ello, postuló que era posible una interpretación armónica de ambas, ya que, para las operaciones por cifras superiores a \$1.000, era de aplicación lo normado en los arts. 1° y 2° de la ley 25.345, quedando subsistente lo establecido por el art. 34 de la ley 11.683 para aquellas en las cuales el monto no superase la cifra indicada. Señaló, a su vez, que la sanción de la ley 25.795, en tanto introdujo ciertos cambios en el texto del art. 34 de la

⁵⁰⁶ PGN, “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) C/ DGI”, S.C., M. 1328, L.XLVII, dict. del 4 de marzo de 2013.

ley 11.683, no podía llevar a considerar que el Congreso Nacional había querido dejar sin efecto lo normado por los arts. 1° y 2° de la ley 25.345.

Finalmente, consideró que el planteo de inconstitucionalidad de los arts. 1° y 2°, formulado por el contribuyente, no autorizaba a la Corte Suprema a ejercer el control de constitucionalidad. Ello en razón de que el planteo había sido escueto y genérico, y no había sido mantenido en la instancia de apelación.

3.5.4.3. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA

Mediante sentencia del 19 de marzo de 2014, la CSJN confirmó la sentencia de la Sala V de la CNACAF. En este sentido, sostuvo que la objeción constitucional, formulada por el *a quo*, se fundaba en que la aplicación del art. 2° de la ley 25.345, en casos en los que se encuentra acreditada la veracidad de las operaciones en las que el accionante efectuó pagos en efectivo a sus proveedores, distorsionaría la situación del contribuyente frente a los impuestos en los que se le efectuaron los ajustes. Es decir, en el impuesto a las ganancias se le impedirían deducir gastos necesarios para la obtención de las ganancias, con lo cual se gravaría una utilidad ficticia y desproporcionada con la que verdaderamente el legislador ha querido gravar con el tributo. Y frente al IVA, se desnaturalizaría el cotejo entre débitos y créditos, al excluirse la posibilidad de computar estos últimos. Frente a la crítica formulada en la sentencia recurrida, el tribunal cimero postuló que el fisco nacional no había expresado argumentos de peso que demostraran la razonabilidad de las referidas consecuencias.

En ese marco, el tribunal cimero trajo a colación la doctrina sentada en la causa “Hermitage S.A.”, en cuanto a que las presunciones *“requieren un uso inteligente, concreto y racional”*, y que su utilización debe limitarse *“a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen”*. Recordó que, en el aludido caso, se había ponderado -para decretar la inconstitucionalidad del IGMP en el caso concreto- que el legislador no había dado *“fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley”* (considerando 14), para concluir que *“el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso”* (considerando 16).

En este sentido, sostuvo que esas mismas consideraciones llevaban a coincidir con el *a quo* en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345. Máxime cuando, en el caso bajo análisis, la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo cual equivale a establecer una ficción legal; ficción que pretende desconocer, o privar de efectos, a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible, y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada.

En similar orden de ideas, el tribunal consideró que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y crédito fiscales en el IVA-, por motivos estrictamente formales, importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la cual tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez. De manera que, también desde esta perspectiva, concluyó en la falta de razonabilidad de la norma impugnada.

3.5.4.4. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA

Como se ha visto, la CSJN entendió que el art. 2° de la ley 25.345 constituía una ficción legal. A partir de la doctrina sentada en “Hermitage S.A.”, consideró que el establecimiento de este tipo de reglas tiene que estar sustentada en circunstancias excepcionalísimas, y que deben darse fundadas razones para impedir la prueba que, en el caso concreto, la operación ha sido efectivamente realizada. Bajo ese marco, sostuvo que la norma cuestionada carecía de razonabilidad (art. 28 de la Constitución nacional). Especialmente teniendo en cuenta que, al prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas por motivos estrictamente formales, la norma prescinde de la real existencia de capacidad contributiva.

En lo que respecta al carácter de ficción legal del art. 2° de la ley 25.345, se entiende que el tribunal cimero llega a tal conclusión con sustento en lo dispuesto en la última parte del primer párrafo del mentado artículo. Es decir, a partir de que la norma aclara que el efecto jurídico se producirá “...*aún cuando éstos* [en referencia a los sujetos que efectuaron los pagos en contravención a lo dispuesto en el art. 1°] *acreditaren la veracidad de los mismos*”. De esta manera, se especula -atento a la orfandad de argumentos para sustentar tal caracterización- que, para la CSJN, la ficción tendría la

siguiente estructura: se considera que, cuando se realicen pagos en contravención a lo dispuesto en el art. 1° (hecho base), la operación que le da sustento no existió o resulta apócrifa (hecho inferido). Como no es probable, en el curso normal de las cosas, que el hecho base venga acompañado del hecho inferido, se trataría de una ficción y no de una presunción absoluta.

Como se ha adelantado en 3.5.3, no se coincide con el enfoque jurídico adoptado por el tribunal cimero. En primer lugar, debido a que la literalidad de la norma no alude a que se “presuma” o se “considere” el acaecimiento de un hecho, o de determinada consecuencia jurídica. En segundo lugar, cabe recordar que la ficción jurídica es una variante de técnica legislativa que equipara dos hechos, que se sabe diferentes, con el objeto de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero. Se advierte con claridad, entonces, que el art. 2° de la ley 25.345 no contempla una ficción legal.

Se recuerda, en este sentido, que, en nuestro ordenamiento jurídico, el supuesto paradigmático de ficción jurídica es el instituto del “silencio administrativo” contemplado en el art. 10 de la ley 19.549; instituto a través del cual la ley sustituye la ausencia de voluntad administrativa expresa, asumiendo, a ciertos efectos, que dicha voluntad se ha producido. Lo importante radica en advertir que la llamada “presunción de silencio administrativo” responde a la estructura típica de las ficciones, en razón de que se establece que A será considerado igual a B, aun conociendo que ello es falso, con el objetivo de atribuir a A el régimen jurídico que ya había sido descrito para B.

La estructura normativa en cuestión -característica de la ficción legal- brilla por su ausencia en la regla del art. 2° de la ley 25.345. No existe equiparación entre un hecho a otro, que se sabe disímil, con el objeto de atribuir a aquél el régimen jurídico aplicable a este. La norma en cuestión simplemente establece una prohibición de asignar efectos jurídicos tributarios a los pagos realizados en contravención a lo dispuesto en el art. 1° de la citada ley, siempre que estos sean superiores a determinado monto. Como se ha destacado en 3.5.3, la regla bajo análisis puede ser asimilada a un supuesto de “deducción no admitida” del art. 92 de la LIG o, en su caso, de crédito fiscal no computable en los términos del art. 12 de la ley de IVA.

En otras palabras, no está en juego la existencia del pago sino su oponibilidad entre las partes y frente a terceros (art. 1° de la ley 25.345), y su virtualidad para producir

efectos en el ámbito de los tributos federales (art. 2° de la ley 25.345). Por tal motivo, la eventual acreditación de la existencia de las operaciones es, en este aspecto, jurídicamente intrascendente, conforme lo dispone la última parte del primer párrafo del art. 2 de la ley 25.345.

Desde esta perspectiva, se entiende que el art. 2° de la ley 25.345 establece, lisa y llanamente, la consecuencia jurídica -puntualmente, la neutralización de los efectos tributarios de ciertos pagos- de la falta de cumplimiento de lo dispuesto en el art. 1° de la mentada ley.

En consecuencia, resulta errónea -o por lo menos infundada- la aplicación del estándar de interpretación sentado en la causa “Hermitage S.A.”, para las “presunciones” y “ficciones”, al caso bajo análisis. Es decir, no se requería la existencia de “circunstancias especialísimas” que justificaran la instauración de la regla prevista en el art. 2° de la ley 25.345, ni tampoco que se brindaran fundadas razones para impedir la “prueba” de la efectiva veracidad de la operación en el caso concreto.

No hay paralelismo posible entre las causas “Hermitage S.A.” y “Mera, Miguel Ángel”. La iniquidad de la regla dispuesta en el art. 2° de la ley 25.345, parafraseando al tribunal cimero en la causa referida en primer término, no aparece manifiesta cuando el contribuyente prueba la veracidad de la operación. Como se ha expuesto, la regla del art. 2° de la ley 25.345 no impide la prueba de hecho alguno. Se desentiende de la veracidad de la operación, pero porque su operatividad radica en neutralizar la oponibilidad del pago, realizado en contravención a lo dispuesto en el art. 1° de la aludida ley, y su virtualidad en el ámbito tributario.

Se entiende, en este punto, que el estándar agravado de interpretación de “Hermitage S.A.”, aplicado por el tribunal cimero a partir de una defectuosa caracterización de la regla contemplada en el art. 2° de la ley 25.345, lo llevó a ser especialmente estricto en el juicio de razonabilidad de la aludida norma. De haber seguido un estándar interpretativo no agravado, cabe especular que la prohibición de deducir gastos -en el impuesto a las ganancias- o de computar créditos fiscales -en el IVA- por la comisión de un incumplimiento formal no hubiese sido considerado una medida desproporcionada. Ello en línea con la doctrina sentada en la causa “García Pinto, José c.

Mickey S.A.”⁵⁰⁷, en donde, para defender la razonabilidad de la gravosa sanción de clausura, se destacó la importancia del cumplimiento de los deberes formales para garantizar la igualdad tributaria, determinar fielmente la capacidad contributiva de los responsables y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes.⁵⁰⁸

Atendiendo a que el art. 2º de la ley 25.345 contempla una sanción, no se advierte la existencia de una contradicción entre reconocer la veracidad de las operaciones y, al propio tiempo, sancionar la realización de pagos en efectivo mediante la neutralización de sus efectos fiscales.⁵⁰⁹

Idéntica consideración cabe formular en torno al principio de capacidad contributiva. Siguiendo la doctrina sentada en “García Pinto, José c. Mickey S.A.”, los deberes formales resultan trascendentales para garantizar la igualdad tributaria, y

⁵⁰⁷ CSJN, “Dr. García Pinto, José p/ Mickey SA. s/ infracción art. 44, inciso 1, ley 11.683”, Fallos: 314:1376, sentencia del 5 de noviembre de 1991.

⁵⁰⁸ En efecto, la Corte Suprema sostuvo, en el aludido precedente, que: “...en tales condiciones la indagación de la voluntad del legislador permite inferir, sin ejercer violencia alguna sobre el texto legal, que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudados que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la referida igualdad tributaria; desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes.

10) Que teniendo en cuenta las reflexiones formuladas acerca de los fines perseguidos por la ley e individualizados los objetivos jurídicos y sociales tutelados, la sanción de clausura allí dispuesta, no se exhibe como exorbitante; motivo por el cual corresponde desestimar la tacha que, con sustento en la irrazonabilidad de la norma se articulara.

...12) Que frente a los mentados valores de solidaridad -que se traducen en el logro de legítimos recursos económicos que permitan concretar el bien común de toda una sociedad- resulta errónea una concepción de la libertad que la mantenga aislada del cumplimiento de aquellas obligaciones que atiendan al respeto de los derechos de la comunidad y de la finalidad ética que sustenta al Estado; postulados que se convierten de imposible cumplimiento cuando el trabajo se manifiesta aislado dentro del cuerpo social que torna posible su accionar -e insensible a sus necesidades generales-, debido a la evasión deliberada de aquellas obligaciones sociales comunes, como son las de naturaleza tributaria”.

⁵⁰⁹ Conf. CSJN, “San Juan SA TF 29974 c/ DGI”, Fallos: 338:1156, sent. del 27 de octubre de 2015. En el citado precedente, el tribunal cimero señaló, al interpretar el entonces art. 40 de la LIG (actual art. 43), que, si se acepta que aquella norma prevé una “sanción”, ninguna contradicción habría en la actuación del fisco al reconocer la veracidad de las compras realizadas y, al propio tiempo, “sancionar” la omisión de actuar como agente de retención mediante la impugnación del gasto cuya deducción se pretende.

determinar fielmente la capacidad económica de los contribuyentes. El hecho que el art. 2° de la ley 25.345 disponga una prohibición de deducir gastos o de computar créditos fiscales, ante el incumplimiento de un deber formal, no importa necesariamente una violación del principio de capacidad contributiva. Ello en razón de que la capacidad contributiva y su delimitación, frente a cada tributo, es definida por el legislador con cierta discrecionalidad, lo cual explica, por ejemplo, la existencia de topes a las deducciones en el impuesto a las ganancias⁵¹⁰, o al cómputo de los créditos fiscales en el IVA⁵¹¹. Si el legislador, con el objeto de combatir la evasión fiscal y el lavado de activos, ha decidido neutralizar los efectos tributarios de los pagos realizados en contravención al art. 1° de la ley 25.345, tal decisión no necesariamente vulnera el principio de capacidad contributiva. Interpretar lo contrario llevaría al absurdo de sostener que el legislador, para castigar el incumplimiento de deberes formales, se encontraría autorizado a establecer únicamente multas o clausuras, pero no a “interferir” en la determinación de la base imponible de los gravámenes.

Cabe aclarar, en este punto, que la crítica que se formula no tiene por objeto defender la razonabilidad de la regla prevista en el art. 2° de la ley 25.345, cuyo análisis no forma parte de la presente investigación. Su finalidad es demostrar las importantes consecuencias jurídicas derivadas de la aplicación de la doctrina interpretativa sentada en “Hermitage S.A”., y la problemática suscitada a raíz de su confuso ámbito de aplicación.

En efecto, cabe preguntarse si la decisión de la CSJN, en la causa “Mera, Miguel Ángel”, habría sido la misma en caso que la regla del art. 2° de la ley 25.345 hubiese sido incorporada directamente, por ejemplo, en la ley de impuesto a las ganancias, y adoptara una redacción similar a la del art. 43 de la mentada ley. En la hipótesis planteada, el art. 43.1 de la LIG -por ejemplo- podría contemplar la siguiente redacción:

“Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de utilizar los medios de pago previstos en el artículo 1° de la Ley N° 25.345, la ADMINISTRACIÓN

⁵¹⁰ Como ejemplos de lo expuesto, cabe citar el tope de deducción contemplado para los gastos de sepelio (art. 29 de la LIG) y las cargas de familia (art. 30 de la LIG), entre otros. Ello no obsta, claro, a que pueda cuestionarse jurídicamente la falta de actualización de los exiguos montos que se reconocen por tales conceptos.

⁵¹¹ Como ejemplo, cabe citar el tope al cómputo de crédito fiscal aplicable a las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de *leasing*) de automóviles (art. 12, inc. a, de la ley de IVA).

FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS deberá⁵¹², a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por este”.

Se advierte, en este punto, que la norma hipotética transcrita tendría idéntico efecto a la del art. 2° de la ley 25.345, aunque limitado al impuesto a las ganancias. Ahora bien, difícilmente la CSJN podría sostener que contempla una “presunción” o una “ficción legal”, ya que ni su letra ni la intención del legislador autorizarían a extraer tal conclusión. Ergo, no podría -o no debería- aplicar las pautas hermenéuticas que, para las “presunciones” y “ficciones”, sentó en “Hermitage S.A.”.

Cabe interrogarse, en este punto, cuál hubiese sido la decisión del tribunal cimero en caso de tener que juzgar sobre la razonabilidad del hipotético art. 43.1 de la LIG. Se entiende que la clave, para obtener una respuesta a tal interrogante, se encuentra en la decisión recaída en el precedente “San Juan S.A.”⁵¹³. En el citado caso, el tribunal no cuestionó la razonabilidad del art. 40 de la LIG (actual art. 43), en cuanto autoriza a la AFIP a impugnar, en el balance impositivo, el gasto efectuado por este cuando hubiese omitido realizar la retención correspondiente. Ello en el entendimiento de que el legislador ha previsto, en el aludido artículo, una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado. Y que, atendiendo a tal carácter sancionatorio, ninguna contradicción habría en la actuación del fisco al reconocer la veracidad de las compras realizadas, y, al propio tiempo, sancionar la omisión de actuar como agente de retención mediante la impugnación del gasto cuya deducción se pretende.

Si se replican, con las debidas adaptaciones, los argumentos del precedente “San Juan S.A.” al análisis del hipotético art. 43.1 de la LIG, podría sostenerse que este constituye una clase de sanción que no tiene carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado. Y que, teniendo en cuenta su carácter sancionatorio, resulta perfectamente posible que la AFIP reconozca la veracidad de las operaciones y, a la vez, sancione la omisión de utilizar los medios de pago, previstos en el art. 1° de la ley 25.345, mediante la impugnación del gasto cuya deducción del balance impositivo se pretende.

⁵¹² Se aclara que el art. 43 de la LIG utiliza el verbo “podrá”, lo cual indicaría que la impugnación del gasto constituye una facultad potestativa del fisco nacional. Sin embargo, la Corte Suprema no ha asignado mayor relevancia a esta cuestión, conforme surge del precedente “San Juan S.A.” (Fallos: 338:1156).

⁵¹³ Fallos: 338:1156.

De la misma manera, también podría analizarse si la decisión del tribunal cimero, en la causa “San Juan S.A.”, habría sido la misma en caso que la regla del art. 40 de la LIG (actual art. 43) hubiese sido incorporada a la ley 25.345, y adoptara una redacción similar a la del art. 2° de la mentada ley. En la hipótesis planteada, la norma citada en último término podría contemplar la siguiente redacción:

“Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto a las ganancias de conformidad con las normas vigentes, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá, a los efectos del balance impositivo del impuesto a las ganancias, impugnar el gasto efectuado por el contribuyente, aun cuando este acredite la veracidad de las operaciones”.

Si se adoptan los argumentos del precedente “Mera, Miguel Ángel” al análisis de la regla del hipotético art. 2° de la ley 25.345, podría sostenerse que se trata de una ficción legal. Ello en razón de que desconoce la existencia de las operaciones, aun en el caso que el contribuyente hubiese acreditado su efectiva realización. A partir de la doctrina sentada en la causa “Hermitage S.A.”, se entendería que no se han dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, las operaciones son efectivamente veraces. Por lo que se concluiría que el medio utilizado por el legislador, para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley. Máxime cuando la norma impugnada pretende desconocer, o privar de efectos, a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible, y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada.

En definitiva, se entiende que, al igual que en los casos anteriores, el enfoque del tribunal cimero resulta desacertado al haber recurrido a las pautas hermenéuticas sentadas en la causa “Hermitage S.A.”, en cuanto exigen “circunstancias excepcionalísimas” para justificar la utilización de “presunciones” y “ficciones”, para analizar la razonabilidad del art. 2° de la ley 25.345. La decisión adoptada en la causa “San Juan S.A.”, en donde no se formuló objeción constitucional alguna a una norma de características análogas, permite dimensionar los efectos perjudiciales que tiene, sobre la justicia y coherencia de la jurisprudencia de la Corte Suprema, la equívoca doctrina que se ha adoptado en relación a la técnica presuntiva.

3.6. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA EN MATERIA DE TÉCNICA PRESUNTIVA

3.6.1. INTRODUCCIÓN

Como se adelantó, el propósito del presente capítulo es realizar un análisis crítico de la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema en materia de técnica presuntiva en el derecho tributario, con el objeto de extraer sus lineamientos principales. Y, a su vez determinar su razonabilidad, coherencia y corrección a la luz del enfoque conceptual adoptado en la presente investigación. El objetivo último, que se abordará más adelante, es determinar si el estricto estándar de interpretación adoptado para las “presunciones” y “ficciones”, sentado a partir de “Hermitage S.A.”, resulta aplicable al enjuiciamiento constitucional del sistema de reglas de ganancia neta aplicable a los beneficiarios del exterior.

A tal efecto, se ha formulado un estudio de los principales precedentes del tribunal cimero, a partir del *leading case* “Hermitage S.A.”, en relación a la utilización de la técnica presuntiva en el derecho tributario; precedente que, vale destacar, sentó las bases fundantes de la doctrina hermenéutica de la Corte Suprema en la materia. Lo cual explica que las restantes sentencias analizadas se explican -directa o indirectamente- por remisión a los fundamentos esgrimidos en “Hermitage S.A.”.

A continuación, entonces, se analizarán los principales lineamientos de la doctrina de la CSJN en la materia. Con especial atención a la conceptualización que se formula de las “presunciones” y “ficciones”, el estándar interpretativo que les resulta aplicable, las razones que justifican su establecimiento -lo cual incide en el análisis de razonabilidad- y su relación con el principio de capacidad contributiva.

3.6.2. CONCEPTUALIZACIÓN DE PRESUNCIONES Y FICCIONES

Resulta complejo delinear el concepto de presunción absoluta y ficción en la doctrina jurisprudencial del tribunal cimero. Fundamentalmente, debido a que este ha considerado que el aludido concepto comprende elementos tan heterogéneos como el hecho imponible del IGMP⁵¹⁴, el instituto de la disposición de fondos en favor de

⁵¹⁴ “Hermitage S.A.” y “Diario Perfil S.A.”.

terceros⁵¹⁵, el supuesto de importación irregular previsto en los arts. 310 y 311 del Código Aduanero⁵¹⁶ y la sanción contemplada en el art. 2° de la ley 25.345 (anti-evasión)⁵¹⁷. Con el agravante que la CSJN les ha atribuido naturaleza presuntiva con sustento en la literalidad del texto legal (arts. 76 de la LIG y 310 y 311 del Código Aduanero)⁵¹⁸, en la intención legislativa y la denominación del tributo (el IGMP)⁵¹⁹, y hasta en su estructura (art. 2° de la ley 25.345).⁵²⁰

A pesar de esta gran heterogeneidad, se entiende que el análisis de la decisión adoptada en la causa “Mera, Miguel Ángel”, en donde se determinó la existencia de una ficción legal a partir de la estructura normativa del art. 2° de la ley 25.345⁵²¹, permite desentrañar los elementos estructurales que, para el tribunal cimero, caracterizan a las presunciones absolutas y las ficciones.

En este sentido, se reitera que la CSJN llegó a la conclusión de que el art. 2° de la ley 25.345 constituye una ficción legal con sustento en lo dispuesto en la última parte del primer párrafo del mentado artículo. Es decir, a partir de que la norma aclara que el efecto jurídico se producirá “...*aún cuando éstos* [en referencia a los sujetos que efectuaron los pagos en contravención a lo dispuesto en el art. 1°] *acreditaren la veracidad de los mismos*”. De esta manera, se especula -atento a la orfandad argumental que trasluce la sentencia bajo comentario- que, para el tribunal cimero, la presunción absoluta y la ficción tienen una estructura común. Ello en razón de que contemplan un hecho conocido o probado (hecho base), a partir del cual infieren el acaecimiento de otro hecho cuya existencia se ignora (hecho inferido). La diferencia entre la presunción absoluta y la ficción radicaría en la probabilidad de acaecimiento del hecho inferido. En caso de ser probable, se trataría de una presunción absoluta. En caso contrario, de una ficción legal.

⁵¹⁵ “Fiat Concord S.A.”, “Akapol S.A.” y “Transener S.A.”, entre muchos otros.

⁵¹⁶ “Tevelam S.R.L.”.

⁵¹⁷ “Mera, Miguel Ángel”.

⁵¹⁸ “Fiat Concord S.A.”, “Akapol S.A.”, “Transener S.A.” y “Tevelam S.R.L.”.

⁵¹⁹ “Hermitage S.A.” y “Diario Perfil S.A.”.

⁵²⁰ “Mera, Miguel Ángel”.

⁵²¹ Se postula que la CSJN llegó a la conclusión de que la regla del art. 2° de la ley 25.345 era una ficción legal, a partir del análisis de su estructura normativa, en razón de que ni la letra de la ley ni los debates parlamentarios que precedieron su sanción aludían al carácter presuntivo de la norma.

Se entiende, en este punto, que la aludida conceptualización permite comprender la caracterización realizada por la Corte Suprema en los precedentes estudiados. En efecto, se observa que:

- En el IGMP (causas “Hermitage S.A.” y “Diario Perfil S.A.”), la tenencia de ciertos activos productivos (hecho base) irroga a su titular una rentabilidad mínima (hecho inferido). Se trataría de una presunción, en razón de que la denominación del tributo así lo explicita y a que, en el orden normal de las cosas, resulta probable que los activos de carácter productivo produzcan una rentabilidad a su titular.

- En relación al instituto previsto en el art. 76 de la LIG (causas “Fiat Concord S.A.”, “Akapol S.A.” y “Transener S.A.”), la disposición de fondos o bienes en favor de terceros -no realizados en interés de la empresa- (hecho base) irroga al sujeto que realiza tal disposición una ganancia mínima gravada (hecho inferido). Se trataría de una presunción, en razón de que el propio texto del art. 76 de la LIG así lo explicita, y a que, en el orden normal de las cosas, resulta probable que las empresas dispongan de fondos o bienes con el objeto de obtener una rentabilidad.

- En lo que respecta a los arts. 310 y 311 del Código Aduanero, el faltante de mercadería o la falta de arribo en término del medio de transporte, en el marco del régimen de tránsito de importación, (hecho base) permite suponer que la mercadería faltante o no arribada en término se ha integrado al circuito económico y ha sido importada para consumo (hecho inferido). Se trataría de una presunción, en razón de que el propio texto de los arts. 310 y 311 así lo explicita, y atendiendo a que, en el orden normal de las cosas, resulta probable que la pérdida de la mercadería (salvo que sea irremediable) haya sido aprovechada por un tercero para su uso o comercialización dentro del territorio aduanero.

- En relación al art. 2° de la ley 25.345, el pago de las operaciones superiores a determinado monto, con medios distintos a los previstos en el art. 1° de la ley (hecho base) permite suponer que la operación que le da sustento no existió (hecho presumido). Se trataría de una ficción legal, en razón de que, en el orden normal de las cosas, no es probable que el pago en efectivo de una operación implique que esta resulta ficticia o inexistente.

A partir del análisis de los casos jurisprudenciales estudiados, puede concluirse que la CSJN cuenta con un concepto definido de presunción absoluta y de ficción legal; concepto que, vale destacar, explica la inclusión, dentro de las aludidas categorías, de figuras tan heterogéneas como las referidas *supra*. También resulta claro que el tribunal ha justificado esa caracterización de diversas maneras. Según el caso, ha recurrido a la letra de la ley, a la intención del legislador o, en su defecto, hasta a la estructura de la norma.

Si bien el concepto adoptado parece claro -o, por lo menos, inteligible-, lo cierto es que resulta incorrecto o, en el mejor de los casos, harto impreciso. Como se verá, a partir de la aludida conceptualización, podría llegar a sostenerse que cualquier norma del ordenamiento contiene una presunción o una ficción.

En efecto, se entiende que la Corte Suprema parece haber adoptado el concepto “vulgar” de presunción a partir de la causa “Hermitage S.A.”. Cabe recordar que, en el citado caso, el tribunal sostuvo que, a pesar de que la normativa que regulaba el IGMP no hacía referencia alguna a la utilización de una presunción -salvo, claro, en el propio nombre del impuesto-, el nacimiento de la obligación tributaria se había sujetado a la “presunción” de una ganancia mínima; aserción que claramente se funda en el hecho de que el legislador “suponía” esa circunstancia.

En este sentido, cabe destacar que, de acuerdo a la Real Academia Española, presumir es “*suponer o considerar algo por los indicios o señales que se tienen*”. Este primer significado de presumir, denominado por HEDEMANN como “presunción vulgar”⁵²², es utilizado con frecuencia tanto en el lenguaje común no especializado como en el empleado por los operadores jurídicos⁵²³. Coincide sustancialmente con lo preceptuado por el art. 163, párr. 2, del CPCCN, en cuanto dispone que: “*Las presunciones no establecidas por ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeran convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica*”.

⁵²² HEDEMANN, J. W., ob. cit., pág. 8.

⁵²³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 57.

La tesis expuesta parece explicar la creciente importancia que, a partir de “Hermitage S.A.”, adquirió la doctrina sentada respecto a las presunciones y ficciones. Al asociar la presunción con la simple suposición del legislador, el efecto expansivo de la doctrina resulta inexorable.

De esta manera, el tribunal cimero consideró que el art. 73 de la LIG (actual art. 76) constituye una presunción, atendiendo a que el legislador *suponía* que, ante la disposición de fondos o bienes en favor de terceros por parte de sujetos empresas, debía producirse una rentabilidad mínima⁵²⁴. A su vez, interpretó que los arts. 310 y 311 constituyen presunciones en razón de que el legislador *suponía* que, ante el faltante de mercadería o la falta de arribo en término del medio de transporte -en el marco del régimen de tránsito de importación-, la mercadería faltante o no arribada en término se había integrado al circuito económico⁵²⁵. En similar orden de ideas, postuló que el art. 2° de la ley 25.345 constituye una ficción legal debido a que el legislador *suponía* que, ante el pago en efectivo por un monto superior a \$1.000⁵²⁶, la operación que le daba sustento carecía de veracidad.⁵²⁷

Contra esta interpretación, podría sostenerse que, en el caso que involucraba la interpretación de los arts. 310 y 311 del Código Aduanero, la calificación formulada resulta acertada, en razón de que el tribunal cimero se limitó a explicitar la naturaleza presuntiva que surgía manifiesta del propio texto legal. Sin embargo, cabe tener presente que, con independencia de la calificación asignada por el legislador, el Poder Judicial tiene la potestad de determinar el carácter de la norma⁵²⁸, privilegiando la realidad por sobre la denominación en caso de ausencia de correlación⁵²⁹.

Es decir que, partiendo de que la interpretación jurídica debe privilegiar la realidad por sobre la denominación legislativa, resulta válido interpretar que el elemento común que comparten los casos jurisprudenciales analizados, desde “Hermitage S.A.” hasta

⁵²⁴ “Fiat Concord S.A.”, “Akapol S.A.” y “Transener S.A.”.

⁵²⁵ “Tevelam S.R.L.”.

⁵²⁶ En rigor de verdad, sería ante el pago de una operación en contravención a lo dispuesto en el art. 1° de la ley 25.345. Sin embargo, se ha optado por citar el ejemplo más claro de transgresión a la aludida norma, que fue también el tenido en mente por el legislador.

⁵²⁷ “Mera, Miguel Ángel”.

⁵²⁸ Fallos: 184:62; 234:717; 241:128; 267:297; 311:2073; 328:1476.

⁵²⁹ Fallos: 21:498; 289:67 y 318:676.

“Mera, Miguel Ángel”, es que adoptan una acepción “vulgar” de los términos presunción y ficción.

Lo cierto es que el significado en cuestión comprendería, por su amplitud, prácticamente la totalidad de la actividad valorativa. En efecto, cabe poner de resalto que, cuando se establece una regla general de conducta, lo que sucede generalmente es que se toma en consideración un número reducido de presupuestos de hecho -en el que deberían agruparse la mayoría de las situaciones previsibles- y un número reducido de consecuencias jurídicas. El esfuerzo simplificador, vale destacar, se asienta en la creencia de que la opción elegida es conveniente para la mayoría de las situaciones que deben ser reguladas⁵³⁰. Tiene lugar, por lo tanto, un juicio presuntivo -en el sentido de presunción vulgar: sospechar, conjeturar, creer- del que resulta la norma finalmente establecida.

La sentencia recaída en la causa “Hermitage S.A.” es ilustrativa al respecto. El tribunal cimero declaró la inconstitucionalidad del IGMP sobre la base de considerarlo asentado en una presunción de ganancia. Como se ha explicado en 3.2.4, el tribunal llegó a la conclusión de que el IGMP contemplaba una presunción absoluta a partir del juicio presuntivo del legislador, omitiendo analizar la estructura normativa del tributo.

Se advierte que la adopción de la acepción “vulgar” de presunción y la desorbitada importancia atribuida al juicio presuntivo del legislador, elementos característicos de la doctrina del tribunal cimero en la materia, pueden llevar a considerar que cualquier regla de derecho encierra una presunción o una ficción. Lo cual expande injustificadamente la aplicación del estándar interpretativo sentado en “Hermitage S.A.”.

La causa “San Juan S.A.”, reseñada en 3.5.4.4, constituye un fiel ejemplo de lo expuesto. En el citado caso, el tribunal no cuestionó la razonabilidad del art. 40 de la LIG (actual art. 43), en cuanto autoriza a la AFIP, a efectos del balance impositivo, a impugnar el gasto efectuado por este cuando hubiese omitido realizar la retención correspondiente. Ello en el entendimiento de que el legislador ha previsto, en el aludido artículo, una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado. Y que, atendiendo a tal carácter sancionatorio, ninguna contradicción habría en la actuación del fisco al reconocer la veracidad de las compras realizadas y, al propio tiempo,

⁵³⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 169.

“sancionar” la omisión de actuar como agente de retención mediante la impugnación del gasto cuya deducción se pretende.

Resulta claro que, si se adoptara el concepto “vulgar” de presunción que caracteriza a la doctrina del tribunal cimero, podría sostenerse que el art. 40 de la LIG (actual art. 43) contempla una presunción absoluta. Ello en el entendimiento de que el legislador *supone* que, cuando el contribuyente omite realizar la retención del impuesto correspondiente, la operación que le da sustento no resulta verdadera. Es decir, adoptar una interpretación análoga a la formulada por la CSJN en la causa “Mera, Miguel Ángel”.

Lo relevante de la cuestión es demostrar que, si se adopta el concepto “vulgar” de presunción y se asigna valor determinante al juicio del legislador, cualquier regla de derecho puede ser considerada una presunción o una ficción -según el caso-. Y, a partir de ello, puede ponerse en duda la coherencia de la jurisprudencia de la CSJN en la materia. El ejemplo más claro de lo expuesto lo brinda la comparación entre las causas “Mera, Miguel Ángel” y “San Juan S.A.”, formulada en 3.5.4.4.

3.6.3. ESTÁNDAR INTERPRETATIVO AGRAVADO EN MATERIA DE TÉCNICA PRESUNTIVA

En la causa “Hermitage S.A.”, la Corte Suprema sentó, como doctrina jurisprudencial, que no resulta objetable, en principio, que el legislador utilice la técnica de presunciones al establecer un tributo. Sin embargo, para evitar situaciones inicuas, su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen.

En este sentido, juzgó que la utilización de la técnica presuntiva pone de manifiesto la tensión existente entre dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva. Por tal motivo, requieren un uso inteligente, concreto y racional. A su vez, asoció las presunciones *iuris et de iure* con la intención legislativa de “simplificar”; expediente a través del cual puede obtenerse seguridad jurídica, pero a la vez resentir el principio de capacidad contributiva. En ese marco, postuló la necesidad de analizar si la presunción utilizada (medio), considerando el fin que procura el legislador, respeta o no

el principio de razonabilidad⁵³¹. Examen en el marco del cual debe tomarse en consideración la potencial afectación del principio de capacidad contributiva.⁵³²

Es decir que, de acuerdo a la doctrina sentada por la CSJN, para determinar si la utilización de la técnica presuntiva resulta razonable en el caso concreto, cabría indagar, por un lado, en la existencia de circunstancias especialísimas que la justifiquen, y, por el otro, si el esfuerzo simplificador del legislador -o la finalidad legislativa que se haya perseguido- lesiona, en forma relevante, el principio de razonabilidad. De estas cuestiones dependerá, fundamentalmente, el resultado del *test* de razonabilidad de la norma bajo examen.

Se alude a la existencia de una doctrina jurisprudencial en razón de que, a partir de la causa “Hermitage S.A.”, el tribunal cimero aplicó los lineamientos interpretativos allí sentados en una importante cantidad de casos, entre los cuales se encuentran “Tevelam S.R.L.” y “Mera, Miguel Ángel”. La reiterada aplicación de los aludidos lineamientos evidencia la existencia y consolidación de una doctrina interpretativa especial aplicable a las presunciones y ficciones.

Lo cierto es que, si bien los lineamientos de la doctrina resultan claros, su ámbito de aplicación no lo es tanto. Como se ha explicado *supra* en 3.6.2, la adopción del concepto “vulgar” de presunción y ficción, por parte del tribunal cimero, tiene como consecuencia que, en principio, cualquier regla de derecho pueda ser considerada como tal. Ergo, la doctrina de “Hermitage S.A.”, que pone a las “presunciones” y “ficciones” en estado de sospecha⁵³³, podría ser perfectamente aplicada a cualquier norma del ordenamiento jurídico.

El ejemplo de la causa “San Juan S.A.”, reseñada *supra* en 3.5.4.4, resulta ilustrativo. Si se siguen los lineamientos de la doctrina jurisprudencial del tribunal en materia de presunciones y ficciones, el art. 40 de la LIG (actual art. 43) -cuya constitucionalidad fue confirmada en la aludida causa- podría ser considerado una presunción absoluta. Y, sin embargo, la CSJN no aplicó los estrictos estándares de juzgamiento sentados en “Hermitage S.A.”. Se advierte, en este punto, que la

⁵³¹ Conf. “Hermitage S.A.”, considerando 16.

⁵³² Conf. “Transener S.A.”, considerando 10; y “Mera, Miguel Ángel”, considerando 16.

⁵³³ Conf. SORIA ACUÑA, Juan Manuel y ROUGÉS, Juan Marcos, ob. cit.

combinación de la equívoca conceptualización y el estricto estándar interpretativo no hacen más que sembrar serias dudas en torno a la coherencia de la jurisprudencia del tribunal cimero en la materia.

En definitiva, puede sostenerse que, a partir de la causa “Hermitage S.A.”, se ha consolidado una doctrina interpretativa especial para las presunciones y ficciones en materia tributaria. Si bien los lineamientos de la referida doctrina son relativamente claros, su ámbito de aplicación no lo es tanto, atendiendo a la equívoca conceptualización de presunciones y ficciones adoptada. Lo cual conspira con la necesaria coherencia que debería tener la jurisprudencia de la Corte Suprema.

3.6.4. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La jurisprudencia del tribunal cimero estudiada se caracteriza por haber declarado la inconstitucionalidad o inaplicabilidad de importantes presunciones y ficciones, de naturaleza tributaria, con sustento en la existencia de una contravención relevante al principio constitucional de razonabilidad (art. 28 de la Constitución nacional). De esta manera, puede sostenerse que el tribunal ha examinado la posible afectación del principio de capacidad contributiva en el marco del control constitucional de razonabilidad.

En efecto, en la causa “Hermitage S.A.”, si bien la Corte Suprema postuló que la utilización de la técnica presuntiva creaba una tensión entre los principios de justicia tributaria y capacidad contributiva, decretó la inconstitucionalidad del IGMP por no respetar el principio de razonabilidad⁵³⁴. En “Mera, Miguel Ángel”, si bien consideró a la existencia de capacidad contributiva como requisito indispensable de validez del tributo⁵³⁵, decretó la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345 por juzgarlo contrario al principio de razonabilidad⁵³⁶. En este último caso, el tribunal sostuvo que la prescindencia de la real existencia de capacidad contributiva, evidenciada por la mentada norma, también demostraba su falta de razonabilidad.

Es decir que, si bien no caben dudas respecto a la relevancia que asigna la Corte Suprema al principio de capacidad contributiva, se advierte que su vulneración ha sido

⁵³⁴ Conf. “Hermitage S.A.”, considerandos 12 y 16.

⁵³⁵ Con cita de Fallos: 312:2467; 314:1293.

⁵³⁶ Conf. “Mera, Miguel Ángel”, considerando 15.

examinada en el marco del control constitucional de razonabilidad. Desde la óptica del tribunal cimero, un apartamiento relevante del principio de capacidad contributiva, por parte de una norma de carácter “presuntivo”, puede influir decisivamente en el análisis relativo a la razonabilidad de la misma.

Se entiende que esta particularidad obedece a que, cuando se trata de presunciones absolutas o ficciones, la CSJN ha centrado su análisis en la razonabilidad de la prohibición de probar en contrario, en el entendimiento de que podría producirse un cercenamiento del derecho de defensa del contribuyente⁵³⁷. Bajo ese marco interpretativo, la demostración de que la capacidad contributiva, que el legislador presume o supone, no existe o es sustancialmente distinta a la prevista normativamente ha llevado al tribunal a concluir que la restricción al derecho de defensa del contribuyente resulta irrazonable.

De esta manera, se advierte que, en ocasiones, el juicio de razonabilidad de la norma presuntiva ha quedado supeditado a las resultas del análisis relativo a la vulneración del principio de capacidad contributiva. El fallo “Hermitage S.A.” es el mejor ejemplo de lo expuesto, ya que, a partir del mentado precedente, el contribuyente, interesado en la declaración de inconstitucionalidad del IGMP, debía demostrar que la ganancia que la ley “presumía” no se había producido. Lo cual llevaba a declarar que el tributo era irrazonable -en rigor de verdad, la imposibilidad de probar en contra de la “presunción”- y por ende inconstitucional.

Idéntico razonamiento trasluce la sentencia recaída en la causa “Mera, Miguel Ángel”. En efecto, la Corte Suprema sostuvo que la prohibición de computar determinadas erogaciones efectivamente realizadas, por motivos estrictamente formales, importa prescindir del principio de capacidad contributiva⁵³⁸. Lo cierto es que la imposibilidad del contribuyente de computar los aludidos gastos fue implícitamente considerada como una vulneración del derecho de defensa, lo cual derivó en la declaración de inconstitucionalidad del art. 2º de la ley 25.345 por violación del principio de razonabilidad.

A partir de los referidos lineamientos, puede sostenerse que la CSJN pondera, en el juicio de razonabilidad relativo a la técnica presuntiva, si la restricción del derecho de

⁵³⁷ Conf. “Hermitage S.A.”, considerando 12, segundo párrafo.

⁵³⁸ Conf. “Mera, Miguel Ángel”, considerando 16.

defensa del contribuyente, que supone no poder demostrar su real situación económica, resulta justificada a la luz del grado de afectación que su aplicación produce en relación al principio de capacidad contributiva.

Por otro lado, también se advierte que el tribunal ha utilizado el mentado principio con el objeto de formular distinciones interpretativas que la estricta literalidad de las normas no permitía. Se trataría, vale destacar, de un intento de encauzar interpretativamente la aplicación de la técnica presuntiva.

En efecto, en la causa “Transener S.A.”, la Corte Suprema sostuvo que el criterio seguido por el *a quo*, en cuanto había juzgado que los mutuos habían sido realizados en interés de la empresa porque no existía divergencia entre las tasas de interés efectivamente pactadas y las corrientes en el mercado, se ajustaba a los fines tenidos en cuenta al incorporar el art. 73 de la LIG (actual art. 76). De acuerdo al tribunal, el sentido dado por el tribunal de grado a aquella norma era concorde con la necesidad de que el tributo tuviera como sustento una manifestación de riqueza o de capacidad contributiva del sujeto obligado, evitando la aplicación de presunciones legales en ausencia de los recaudos imprescindibles que lo justifiquen. Lo dispuesto en el primer y quinto párrafo del art. 103 del decreto 1344/98 -en cuanto disponían que la constatación de una diferencia superior al 20% entre la tasa de interés pactada y la que debería imputarse originaba la aplicación de los “intereses presuntos”- no fue obstáculo para el tribunal, en el entendimiento de que las normas reglamentarias debían ser interpretadas conforme a los alcances de la ley reglamentada.⁵³⁹

Se advierte, en este punto, que la demostración de que la pretensión fiscal importaba exigir una utilidad superior a la que se obtendría en condiciones de mercado llevó al tribunal cimero a soslayar, por vía interpretativa, la clara letra del primer y quinto párrafo del art. 103 del decreto 1344/98. Al encontrarse potencialmente vulnerado el principio de capacidad contributiva, la Corte Suprema decidió, por vía interpretativa, limitar el ámbito de aplicación, dispuesto por el reglamento, del art. 73 de la LIG (actual art. 76).

A partir de lo expuesto, se advierte que, para el tribunal cimero, el análisis relativo a la razonabilidad de la prohibición de “prueba en contrario”, que caracterizaría a las

⁵³⁹ Conf. SORIA ACUÑA, Juan Manuel y ROUGÉS, Juan Marcos, ob. cit.

presunciones “absolutas” y “ficciones”, adquiere un papel central; análisis que, vale destacar, se encuentra dirigido a determinar el potencial cercenamiento del derecho de defensa del contribuyente. En ese marco, se observa que, salvo en “Tevelam S.R.L.”, la Corte Suprema ponderó especialmente la potencial afectación del principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, a partir del desarrollo conceptual formulado en el Capítulo 2, se estima que la jurisprudencia del tribunal cimero trasluce un enfoque errado. Las presunciones absolutas y las ficciones -en tanto normas de remisión- no tienen virtualidad para entorpecer o alterar el derecho de defensa del contribuyente o responsable, en razón de que no operan en la etapa de fijación de los hechos sino en la posterior de aplicación de la norma. Se advierte, en este punto, que las serias imprecisiones conceptuales de la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema, en materia de técnica presuntiva, han influido decididamente en el análisis jurídico de las normas involucradas. La simple comparación entre lo decidido en los casos “Mera, Miguel Ángel” y “San Juan” es ilustrativo al respecto.

3.7. VALORACIÓN FINAL

De acuerdo al análisis formulado, puede sostenerse que la CSJN ha adoptado el concepto “vulgar” de presunciones y ficciones. Se trata de un significado, utilizado con frecuencia tanto en el lenguaje común no especializado como en el empleado por los operadores jurídicos, en donde la “presunción” equivale a “suponer o considerar algo por los indicios o señales que se tienen”⁵⁴⁰. Se considera que el significado en cuestión, a pesar de constituir el originario, poco aporta para aproximarse a un concepto jurídico de presunción, en razón de que, por su amplitud, comprendería prácticamente la totalidad de la actividad valorativa. Ello apenas se reconozcan las evidentes limitaciones del hombre para alcanzar una certeza absoluta libre de cualquier género de dudas.⁵⁴¹

A partir de lo expuesto, puede comprenderse la creciente importancia que, a partir de “Hermitage S.A.”, adquirió la doctrina hermenéutica sentada respecto a las presunciones y ficciones. Al asociar la presunción con la simple suposición del legislador,

⁵⁴⁰ Conf. definición de la Real Academia Española.

⁵⁴¹ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 57/58.

el efecto expansivo de la doctrina resultaba inexorable. De esta manera, el tribunal cimero ha calificado, como presunciones o ficciones, a normas que no traslucían indicio alguno relativo a la existencia de una presunción o ficción (*v.gr.* causas “Hermitage S.A.”, “Diario Perfil S.A.”), que contemplaban reglas de valoración (*v.gr.* causas “Fiat Concord S.A.”, “Akapol S.A.” y “Transener S.A.”) o que preveían una sanción por la falta de cumplimiento de un deber jurídico (*v.gr.* causa “Mera, Miguel Ángel”).

Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que, a partir de “Hermitage S.A.”, el tribunal cimero parece haber colocado a las presunciones, ficciones y reglas de valoración en una “categoría sospechosa”. De esta manera, considera que el establecimiento de este tipo de reglas tiene que estar sustentada en circunstancias excepcionalísimas, y que deben darse fundadas razones para impedir la “prueba en contrario”.

Sin embargo, la referida doctrina interpretativa no parece tener adecuada justificación en su aplicación a las normas de remisión -presunciones absolutas y ficciones-, a las reglas de valoración y, fundamentalmente, a las normas que tienen sustento en un juicio presuntivo del legislador.

En efecto, conforme a la conceptualización formulada en la presente investigación, las normas de remisión y las reglas de valoración responden al esquema general de las normas sustantivas; esquema consistente en vincular una consecuencia jurídica a la realización de un determinado presupuesto de hecho.⁵⁴²

En el caso de las presunciones absolutas, se trata de normas, de naturaleza sustantiva, reguladoras de relaciones materiales. No representan medios de prueba pertenecientes al derecho formal, sino hechos jurídicos materiales, a los cuales la ley coliga un efecto dado en consideración a otro hecho que, según la experiencia, le acompaña. En lo que respecta a las ficciones, tampoco tienen carácter presuntivo, ya que no proyectan sus consecuencias jurídicas sobre la base de fijación de hechos, sino que regulan directamente las relaciones jurídicas de los sujetos pasivos, con independencia de un proceso concreto. Las reglas de valoración, por su parte, no se ocupan de la acreditación de hechos, sino que actúan en un momento posterior; más específicamente,

⁵⁴² Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, M., “De las presunciones”, cit., pág. 565.

luego de concluida la fase probatoria, y lo hacen mediante la asignación de un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible⁵⁴³. En consecuencia, resulta claro que, tanto la estructura como la función y efectos de este tipo de normas, difieren claramente de los de las normas propiamente presuntivas, puesto que no pretenden facilitar la prueba de un hecho a través de otro distinto.

Su naturaleza sustantiva revela que la “no admisión de prueba en contrario”, que en ocasiones acompaña la formulación normativa, constituye un hecho accidental atribuible a la particular técnica de elaboración normativa elegida por el legislador. En este sentido, cabe recordar que BAYART ha demostrado, con su juego de traducción, que las normas que han merecido la calificación de ficción pueden ser expresadas mediante las fórmulas tradicionales de elaboración jurídica⁵⁴⁴. A partir de ello, se considera que no existe motivo alguno para formular una interpretación comparativamente más estricta que la que se realiza en relación al resto de las normas sustantivas. Salvo, claro, que se asigne un efecto jurídico determinante a la variante de técnica legislativa plasmada en la norma, lo cual luce -en principio- injustificado.

En relación a las normas que tienen sustento en un juicio presuntivo del legislador -en su sentido de creencia o sospecha-, cabe reiterar que tal juicio se utiliza para adaptar la disposición legal al curso normal de los acontecimientos. La diferencia con las reglas de presunción es clara, pues, mientras estas tienen naturaleza procesal -al estar orientadas a facilitar la prueba de determinados hechos-, la figura bajo análisis carece de dicha naturaleza y finalidad; su juicio presuntivo oficia de motivo para la creación de la norma. La virtualidad del juicio presuntivo del legislador, en principio, se agota en la creación de la norma, por lo que no convierte a esta automáticamente en una presunción o ficción.

Al igual que en los casos anteriores, se entiende que la jurisprudencia del tribunal cimero no ha justificado suficientemente la aplicación de una interpretación comparativamente más estricta que la que se formula en relación al resto de las normas sustantivas. Fundamentalmente, porque -en general- todas las normas reconocen su origen en un juicio presuntivo del legislador, por lo que no se advierte la existencia de

⁵⁴³ Conf. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La prueba en Derecho...”, cit., pág. 177.

⁵⁴⁴ Conf. BAYART, A., ob. cit., pág. 27 y ss.

una diferencia que justifique la aplicación de la doctrina hermenéutica sentada en “Hermitage S.A.”.

Es decir que, si bien los lineamientos de la doctrina resultan claros, su ámbito de aplicación no lo es tanto. Como se ha explicado, la adopción del concepto “vulgar” de presunción y ficción, por parte del tribunal cimero, tiene como consecuencia que, en principio, cualquier regla de derecho pueda ser considerada como tal. Ergo, la doctrina de “Hermitage S.A.”, que pone a las presunciones y ficciones en estado de sospecha, podría ser perfectamente aplicada a cualquier norma del ordenamiento jurídico.

Se advierte, entonces, que la combinación entre la equívoca conceptualización y el estricto estándar interpretativo, presentes en la doctrina de “Hermitage S.A.”, no hacen más que sembrar serias dudas acerca de la coherencia de la jurisprudencia del tribunal cimero en esta materia.

Sin perjuicio de la crítica formulada, lo cierto es que el tribunal cimero ha aplicado la aludida doctrina a las presunciones jurídicas, a las normas de remisión -presunciones absolutas y ficciones-, a las reglas de valoración y a las normas que reconocen su origen en un juicio presuntivo del legislador. Respecto de todas ellas, el tribunal cimero ha admitido que tengan por finalidad aliviar la labor de fiscalización y control del fisco, combatir conductas elusivas o simplificar el ordenamiento jurídico. Aunque les ha fijado importantes límites.

Los mentados límites, vale destacar, han sido impuestos a través del control constitucional de razonabilidad y del ejercicio de la función interpretativa. En efecto, la CSJN ha decretado la inconstitucionalidad de normas “presuntivas”, por considerarlas no compatibles con la regla de razonabilidad, cuando la colisión con los principios y garantías de la Constitución nacional surgían de la ley misma (*v.gr.* “Hermitage S.A.”, “Diario Perfil S.A.” y “Mera, Miguel Ángel”). Mientras que ha impuesto el límite por vía interpretativa cuando tal colisión no surgía de la ley misma, sino de la aplicación irrazonable que de ella se hacía en el caso concreto o de sus resultados (*v.gr.* “Transener S.A.” y “Tevelam S.R.L.”).⁵⁴⁵

⁵⁴⁵ Conf. doctrina de Fallos: 288:325; 317:44; 324:920; 330:3109; 340:141.

En este sentido, resulta importante destacar que, en el juicio de razonabilidad de la norma considerada presuntiva, la CSJN ha ponderado especialmente la potencial afectación del principio de capacidad contributiva. Especialmente en la causa “Transener S.A.”, en donde el tribunal parece haber asociado que la regla de mercado puede eventualmente ser considerada un límite para la aplicación de las reglas de valoración.

Desde esta perspectiva de análisis, resulta posible considerar que la doctrina interpretativa sentada en “Hermitage S.A.” se apoya fundamentalmente en el principio de capacidad contributiva. Si se parte del aludido principio, se considera factible justificar que la utilización de la técnica presuntiva se encuentre en “estado de sospecha” cuando trasluce un apartamiento de la realidad económica o comercial que se pretende gravar. En ese marco, el control constitucional de razonabilidad, que se estudiará en profundidad en el Capítulo 4, permite someter a escrutinio estricto la norma en cuestión, con el objeto de indagar, por ejemplo, si afecta el contenido esencial del principio de capacidad contributiva. O, en su caso, si existen medios menos lesivos para los derechos constitucionales en juego.

La interpretación propuesta, vale destacar, constituye una alternativa plausible para corregir, aunque sea parcialmente, los excesos e imprecisiones de la doctrina sentada por la CSJN en “Hermitage S.A.”. De esta manera, el foco de la cuestión se traslada de la virtual afectación del derecho de defensa de los contribuyentes y responsables -salvo, claro, que se trate de presunciones jurídicas-, a la consideración de la razonabilidad del apartamiento que la técnica presuntiva puede representar respecto a la realidad económica involucrada.

En definitiva, se entiende que la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema, a partir del *leading case* “Hermitage S.A.”, carece de la necesaria claridad y rigor conceptual, lo cual ha generado que resulte cuestionable desde su fundamentación jurídica y confusa en lo que respecta a su ámbito de aplicación. Sin perjuicio de ello, se entiende que el encauzamiento de la mentada doctrina puede realizarse, por lo menos parcialmente, si su fundamentación se hace reposar en el principio de capacidad contributiva. Lo cual adquiere pleno sentido si se considera que el aludido principio es considerado basal en materia tributaria, y que la utilización de la técnica presuntiva puede generar importantes tensiones con este. De esta manera, el estado de sospecha, en el cual parecen encontrarse gran cantidad de normas a partir de “Hermitage S.A.”, solo resultaría

predicable respecto a los institutos presuntivos que, sea en su formulación general o en su aplicación al caso concreto, representen un apartamiento de la realidad económica gravada; apartamiento que, según el caso, puede ser corregido a través del control constitucional de razonabilidad o -como ocurrió en “Tevelam”- por vía interpretativa.

4. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y LOS DERECHOS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

4.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha demostrado en el Capítulo 2, la doctrina y jurisprudencia argentina ha adoptado un concepto “vulgar” de presunción y ficción, lo cual ha generado que, bajo los aludidos conceptos, se incluyan, en forma indistinta, normas probatorias y sustantivas. Además, a pesar de las sustanciales diferencias existentes, se las ha colocado a todas en una suerte de “categoría sospechosa” a partir del *leading case* “Hermitage S.A.”. La cuestión reviste entonces especial relevancia si se considera que, conforme se ha demostrado con la comparación de los precedentes “Mera, Miguel Ángel” y “San Juan S.A.”, el control constitucional de razonabilidad puede tener un resultado diametralmente distinto si se concluye que el legislador ha utilizado la técnica presuntiva.

A fin de superar la apuntada confusión terminológica, se ha optado, siguiendo en lo sustancial la tesis de MARÍN-BARNUEVO FABO, por recurrir a diversas categorías que permitan clasificar los distintos tipos de normas que se consideran comúnmente como presunciones y ficciones. A partir de ello, se ha logrado demostrar que, mientras la presunción jurídica y la verdad interina operan en el ámbito probatorio, los restantes institutos -que la doctrina y jurisprudencia mayoritaria consideran como técnicas presuntivas- tienen, con algunos matices, naturaleza sustantiva.

Natural consecuencia de lo expuesto es que, si pretende analizarse, en abstracto, la relación entre la técnica presuntiva y los derechos, principios y garantías constitucionales de la tributación, deben tomarse en consideración las particulares características de los distintos tipos de institutos agrupados bajo la categoría genérica de técnicas presuntivas. La razón es clara: sus distintas características inciden, o deberían incidir, en el aludido análisis. Desde esta perspectiva, resultaría incorrecto, por ejemplo, plantear la conflictiva relación entre una regla de valoración y el derecho de defensa del contribuyente, apenas se repare en que la mentada regla tiene carácter sustantivo y no influye en la etapa de fijación de los hechos (es decir, en la etapa probatoria).

Se aclara, en este punto, que no constituye propósito de la presente investigación contrastar cada uno de los principios constitucionales de la tributación con todas las categorías normativas identificadas -englobadas en el concepto genérico de “técnicas

presuntivas”-. No porque se rehúya de un desafío semejante, sino porque no se condice con el objetivo de investigación planteado en este trabajo; objetivo que, se reitera, es intentar lograr una precisión conceptual aceptable, en lo que respecta a las “técnicas presuntivas” y su relación con los principios y derechos constitucionales de la tributación, para luego enjuiciar la constitucionalidad del sistema de reglas de ganancia neta, aplicable a beneficiarios del exterior, establecido en la ley de impuesto a las ganancias.

Con ese objetivo, se estudiará a continuación la relación entre los principales principios, derechos y garantías constitucionales de la tributación y la técnica presuntiva; técnica que es usualmente cuestionada en razón de que confiere a la administración fiscal una posición excesivamente privilegiada en la relación jurídica tributaria. O porque supone, para los contribuyentes y responsables, una traba difícilmente superable en orden a demostrar los hechos que sustentan sus pretensiones jurídicas.⁵⁴⁶

En este sentido, NAVARRINE y ASOREY sostienen que la utilización de la técnica presuntiva puede llegar al extremo de la creación de tributos por vía de presunciones o ficciones, o de la fijación de criterios presuntivos en los distintos tributos que integran el sistema; criterios que inciden sobre la base tributaria, el sujeto o sobre los demás elementos del hecho imponible⁵⁴⁷. De allí que el estudio de la relación -algunas veces conflictiva- entre la técnica presuntiva y los principios constitucionales de tributación revista especial interés práctico en nuestro país, en donde, a pesar de la creciente cantidad de herramientas de fiscalización y control a disposición del fisco, la utilización de la técnica presuntiva no parece haber disminuido en absoluto.

Se aclara, en este punto, que en el presente capítulo se formulará un doble juicio de constitucionalidad de las diversas técnicas consideradas. El que hace referencia a la categoría abstracta, en los términos en que ha sido definida en el presente trabajo, y el que se refiere a las principales normas jurídicas incluidas en cada categoría. Ello con el objeto de evitar el yerro en el que usualmente incurre la doctrina argentina y española, en cuanto descalifican genéricamente todas las normas que tienen aspecto de presunción;

⁵⁴⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 228.

⁵⁴⁷ Conf. NAVARRINE, Susana C., ASOREY, Rubén O., ob. cit., pág. 14.

descalificación que, en muchas ocasiones, trasluce confusión entre la técnica presuntiva empleada por el legislador y el mal uso que puede hacerse de la misma.⁵⁴⁸

A continuación, entonces, se formulará una reseña de las características relevantes de los principios constitucionales de reserva de ley, capacidad contributiva, razonabilidad, igualdad, generalidad y defensa en juicio, y del análisis, formulado por la doctrina nacional, relativo a su compatibilidad con la utilización de la técnica presuntiva. Ello con el objeto de formular un estudio crítico del mentado análisis y proponer, desde el enfoque conceptual adoptado en la presente investigación, nuevas conclusiones en relación a la temática bajo estudio.

4.2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LEY

4.2.1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DEL PRINCIPIO

El principio de reserva de ley o legalidad tributaria constituye, sin lugar a dudas, uno de los principios básicos y esenciales del derecho tributario, de manera que puede ser considerado, como señala CASÁS, como una regla común del derecho tributario universalmente adoptada en los ordenamientos jurídicos contemporáneos⁵⁴⁹. En este sentido, GARCÍA BELSUNCE ha señalado “...que la legalidad abarca la obligación jurídica tributaria en sus aspectos sustanciales; esto es, debe provenir de la ley formal y material la creación o configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación de tributar; asimismo, la atribución del hecho imponible a un sujeto determinado (estado nacional, provincial o municipal o los llamados entes públicos como sujetos activos de tasas o contribuciones especiales); la determinación del sujeto pasivo o contribuyente de derecho; la alícuota o monto del tributo y también sus exenciones (propriadamente dichas, desgravaciones o deducciones)”.⁵⁵⁰

Como bien sostiene SPISSO, el principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes de derecho, recibe el nombre de “principio de

⁵⁴⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. XXXI.

⁵⁴⁹ Conf. CASÁS, José. O.: “Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria”, en AA.VV., *Estudios de derecho constitucional tributario. En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui (Coord. Horacio A. GARCÍA BELSUNCE)*, Depalma, Buenos Aires, 1994, pág. 111.

⁵⁵⁰ GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Temas de derecho tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, pág. 80.

reserva de ley”, pues reserva un determinado espacio de la realidad social -en nuestro caso, la parcela tributaria- al ámbito exclusivo de la ley⁵⁵¹. Como bien destacó GIANNINI⁵⁵², el principio opera como una norma sobre *normación*, lo cual acarrea la necesidad de que sea consagrado en el texto constitucional, tal como lo establece nuestra Constitución nacional en los arts. 4º, 17, 19, 52 y 75, incs. 1º y 2º.

En la sistematización del principio bajo estudio, suelen distinguirse dos modalidades. La que afirma la reserva absoluta de la ley, que exige que la totalidad de las normas tributarias sustantivas sea regulada exclusivamente por la ley. Y la denominada “reserva relativa o atenuada”, que requiere la presencia de la ley tan solo respecto de los elementos fundamentales.⁵⁵³

La primera modalidad, de reserva absoluta, es la consagrada por nuestra Constitución nacional, en cuanto atribuye con exclusividad al Congreso la imposición de las contribuciones (art. 17). La modalidad atenuada, por su parte, es propia de los regímenes parlamentarios como el italiano y el español, que pregonan que ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no está fundada en ley (art. 23 de la Constitución italiana) o con arreglo a la ley (art. 31, 3º, de la Constitución española)⁵⁵⁴. Ambas modalidades requieren que el tributo sea creado por ley. La reserva absoluta exige que la ley defina todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria -presupuesto de hecho, base de cálculo, exenciones, alícuotas, etc.-. Mientras que la relativa solo exige que la ley regule los elementos fundamentales de la relación tributaria: sujetos y hecho imponible.

Al respecto, la Corte Suprema ha expresado que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder, que no sea el legislativo, el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas⁵⁵⁵. En este sentido, ha sostenido que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada

⁵⁵¹ Conf. SPISSO, Rodolfo R., “El principio de reserva de ley, la doctrina de la Corte Suprema y el impuesto ley 25.413”, *Impuestos - Práctica Profesional*, 2018-XXIV, 36.

⁵⁵² Conf. GIANNINI, M. S., “I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, marzo de 1957.

⁵⁵³ Conf. CASÁS, José O., “El principio de reserva de ley en materia tributaria ante la reforma constitucional. Los reglamentos de necesidad y urgencia y los reglamentos delegados”, *Periódico Económico Tributario*, N° 63, 1994.

⁵⁵⁴ Conf. SPISSO, Rodolfo R., “El principio de reserva de ley...”, cit.

⁵⁵⁵ Conf. Fallos: 155:290; 248: 482; 303:245; 312:912, entre otros.

dentro de los preceptos y recaudos constitucionales; esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones⁵⁵⁶. Esta consolidada doctrina fue sostenida, sin grietas, aun en casos en donde se cuestionó el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia.⁵⁵⁷

La razón de ser de dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno⁵⁵⁸. En este sentido, el tribunal cimero ha sostenido: *“al tratar la creación, el manejo y la inversión del tesoro público, el constituyente confió al órgano más íntimo del país -según las palabras de Alberdi- la potestad de crear los recursos y votar los gastos públicos, en tanto que le confirió al Poder Ejecutivo la de recaudar y emplear aquellos recursos en los gastos designados”*. Agregó también, en conceptos de ALBERDI, que: *“ese modo de distribuir el poder rentístico fue tomado de Inglaterra y adoptado por Estados Unidos de América a fin de evitar que en la formación del tesoro sea ‘saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal’ e impedir, además, que en la elección y cantidad de los gastos se dilapide la riqueza pública”*.⁵⁵⁹

Cabe destacar, en este punto, que el principio bajo análisis no es sólo una expresión jurídico-formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En lo que respecta a sus alcances, abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo; es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones⁵⁶⁰. En este sentido, la jurisprudencia de la Corte Suprema ha sido categórica al exigir que una ley formal tipifique de manera completa el hecho que se considere imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria.⁵⁶¹

El principio de legalidad, vale destacar, tampoco cede en caso que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución

⁵⁵⁶ Fallos: 316:2329; 318: 1154; 319: 3400; 321: 366 y 2683, 323;240, entre otros.

⁵⁵⁷ Fallos: 318:1154; 319:3400; 323:3770, entre otros.

⁵⁵⁸ Fallos: 182:411.

⁵⁵⁹ Fallos: 321:2683.

⁵⁶⁰ Fallos: 329:1554.

⁵⁶¹ Fallos: 155: 290; 248:482; 294: 152; 302: 245; 312: 912; 316: 2329; 321:366; 323: 3770, entre otros.

nacional. En efecto, la CSJN ha sido contundente al sostener: “no pueden haber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo”⁵⁶². Sin perjuicio de ello, ha considerado admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades, circunscriptas exclusivamente al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria. Es decir, autorizar a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.⁵⁶³

En definitiva, se entiende que, a partir del principio de reserva de ley, se exige que la norma tributaria contenga todos los elementos sustanciales del hecho imponible y de la obligación tributaria. En el régimen tributario argentino, sin embargo, se observa con asiduidad el abandono o envilecimiento del mentado principio⁵⁶⁴, generalmente en aras de una mayor eficacia recaudatoria y de un adecuado funcionamiento del sistema administrativo de recaudación.⁵⁶⁵

4.2.2. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LA TÉCNICA PRESUNTIVA. LA OPINIÓN DE LA DOCTRINA NACIONAL

GADEA, GUZMÁN y JAUREGUI sostienen que, si bien el legislador puede crear -por vía de ficción- hechos imposables, tal autorización se encuentra limitada por la barrera infranqueable que constituye el principio de legalidad. La ley, además, debe ser clara y precisa.⁵⁶⁶

⁵⁶² Fallos: 326:4251.

⁵⁶³ Fallos: 337:388.

⁵⁶⁴ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El sistema tributario como instrumento de desarrollo e incentivación: hacia una teoría de la justicia en la no imposición”, Relato Nacional por Argentina en las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Barcelona-Génova 2002. Disponible en <http://www.uckmar.net/ILADT/tema1/argentina/lalanne.htm> (visitado por última vez el 4 de mayo de 2020, a las 12.45 p.m.).

⁵⁶⁵ Conf. NAVARRINE, Susana C., y ASOREY, Rubén O., ob. cit., pág. 18. Los autores citan los siguientes ejemplos de la degradación del principio de legalidad en Argentina: leyes que preceptúan autorizaciones al Poder Ejecutivo para suspender la aplicación de los tributos bajo ciertas condiciones; o que determinan la atribución o delegación de facultades al Poder Ejecutivo para establecer exenciones o alícuotas, tanto para los principales impuestos nacionales como para los locales; el dictado de normas reglamentarias y de resoluciones administrativas que alteran, modifican y desconocen la estructura misma de la ley tributaria, modificando aspectos esenciales de los hechos imposables, de la cuantificación de la obligación, de los sujetos pasivos comprendidos, etc.

⁵⁶⁶ Conf. GADEA, María de los Ángeles, GUZMÁN, Laura A. y JAUREGUI, José L., ob. cit.

En similar orden de ideas, ASOREY y NAVARRINE postulan que las reglas de presunción y ficción deben ser establecidas obligatoriamente por ley formal emanada del órgano legislativo. En consecuencia, consideran constitucionalmente cuestionables las leyes que, al establecer una presunción o una ficción, dejan al arbitrio de la autoridad administrativa -en la generalidad de los casos, el organismo fiscal- la decisión de aplicarla al contribuyente.⁵⁶⁷

A título ejemplificativo, traen a colación lo dispuesto en el art. 18, inc. b), de la ley 11.683, en cuanto establece que, cuando los precios de los inmuebles -que figuren en las escrituras- resultan notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, el fisco “puede” impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado. Los autores interpretan que se trata de una autorización para utilizar indicios a los efectos de solucionar la incompatibilidad entre la presunta y probable situación económica subyacente y la realidad jurídica adoptada por las partes. Es decir, indicio dado por la ley fiscal para evitar la consumación del fraude. Sin embargo, se produce, a juicio de los autores, la vulneración del principio de legalidad, pues la norma, por la forma y por su redacción, es de ejercicio discrecional para la AFIP, amén de la discrecionalidad en la determinación de los elementos que la componen (*v.gr.* precio notoriamente inferior al de plaza, precio razonable de mercado).

LICHT y VILLARRUEL, por su parte, postulan, en relación a las presunciones *hominis*⁵⁶⁸, que el fisco se encuentra obligado a realizar una actividad investigadora tendiente a agotar las posibilidades de una determinación sobre base cierta. El gran problema constitucional, de acuerdo a los autores, se presenta cuando el fisco no dispone de los elementos que acrediten, fehacientemente, la exacta dimensión de la materia, lo

⁵⁶⁷ Conf. NAVARRINE, Susana C., y ASOREY, Rubén O., *ob. cit.*, pág. 16 y siguientes.

⁵⁶⁸ En rigor de verdad, no resulta claro si los autores formulan su análisis tomando en cuenta las presunciones legales absolutas o ficciones legales, como indican en un pasaje de su trabajo (pág. 24), o si, como parece surgir del razonamiento reseñado, tomaron en consideración las presunciones *hominis*. Se entiende que la segunda hipótesis es la acertada, si se considera que, al concluir el examen de compatibilidad con el principio de reserva de ley, señalan que la observancia del aludido principio determina que, en relación a la aplicación de las presunciones *hominis*, se arribe a las inferencias mediante procedimientos inductivos efectuados por el juzgador a través de la aplicación de criterios lógicos y razonables (pág. 24). Además, aluden al art. 18 de la ley 11.683, en cuanto dispone que la conclusión a la cual arribe el organismo fiscal debe sustentarse en “...*hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permiten inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo*” (pág. 22).

cual genera una inevitable tensión entre el principio de reserva de ley y el de justicia tributaria. Ello en el entendimiento de que las presunciones o indicios llevan ínsitos, en su naturaleza, la renuncia, en cierto grado, a la pretensión de certeza. Agregan, en este sentido, que su empleo no persigue medir exactamente la materia imponible gravada, sino simplemente estimarla⁵⁶⁹. A partir de lo expuesto, los autores señalan que, cuando la ley autoriza a recurrir a estos instrumentos de prueba, se produce inexorablemente un resquebrajamiento del principio de reserva de ley. Desde esta perspectiva, sostienen que las presunciones no pueden constituir una herramienta para producir una integración normativa, sino que deben desempeñar una función procesal.⁵⁷⁰

A partir de la reseña formulada, se entiende que la doctrina nacional no parece haber realizado un análisis exhaustivo de la relación existente entre la técnica presuntiva y el principio de reserva de ley. Ello a pesar de la importancia que reviste la cuestión, atendiendo a la relevancia que ha asignado la CSJN al principio bajo análisis en el derecho tributario. Por otra parte, se advierte que, al partir de enfoques conceptuales equívocos, el análisis formulado peca de erróneo e impreciso, o se enfoca en cuestiones -como la discrecionalidad de la administración en la utilización de las presunciones- que no resultan centrales.

4.2.3. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ANÁLISIS CRÍTICO

4.2.3.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha visto, el principio de legalidad o reserva de ley exige que la ley defina todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria -presupuesto de hecho, base de cálculo, exenciones, alícuotas, etc.-. Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que, como se ha explicado en el Capítulo 2, existen diferencias sustanciales en los institutos que son generalmente englobados bajo el rótulo de “técnicas presuntivas”.

⁵⁶⁹ Conf. LITCH, Miguel N. y VILLARRUEL, Gonzalo Ernesto, “Límites constitucionales de las presunciones y ficciones en materia tributaria”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, 1º ed., La Ley, Buenos Aires, 2014, págs. 19/20.

⁵⁷⁰ LITCH, Miguel N. y VILLARRUEL, Gonzalo Ernesto, ob. cit., pág. 24.

En efecto, no todos tienen naturaleza sustantiva -es decir, no inciden directamente en la definición del hecho imponible-, y su aplicación, en ocasiones, se encuentra condicionada -v.gr. disposiciones supletorias, verdades interinas-; particularidades que, vale destacar, revelan la necesidad de formular un análisis de cada uno de los institutos englobados bajo el rótulo de “técnicas presuntivas”. A continuación, entonces, se formulará un examen particular de las “técnicas presuntivas” más relevantes y su compatibilidad con el principio de reserva de ley o de legalidad. Además, y con el objeto de brindar concreción a la exposición, se estudiarán algunas de las normas utilizadas, en el Capítulo 2, como ejemplos de los aludidos institutos.

4.2.3.2. LA PRESUNCIÓN JURÍDICA Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La presunción jurídica constituye un instituto probatorio que permite alcanzar la certeza sobre la realidad de un hecho no probado, a través de la prueba de otro distinto al que normalmente aparece unido. Atendiendo a que el hecho presumido puede constituir uno de los elementos del hecho imponible o generar directamente el nacimiento de la obligación tributaria, reviste especial relevancia estudiar su relación con el principio de legalidad o reserva de ley. Puntualmente, corresponde analizar si resulta constitucionalmente admisible que una norma, de carácter infra-legal, establezca una presunción jurídica con directa incidencia en el hecho imponible del tributo. Es decir, que permita, a partir de la demostración de un hecho, tener por acreditado el hecho imponible o uno de sus aspectos estructurales (objetivo, subjetivo, espacial, temporal o el aspecto cuantitativo).

Al respecto, se entiende que la presunción jurídica debe ser establecida por la ley, ya que, de acuerdo al principio de legalidad, esta debe establecer los elementos esenciales del tributo. Atendiendo a que la presunción jurídica autoriza a tener por acaecido un hecho a través de la prueba de otro, se considera que la figura bajo análisis podría importar -en los hechos- una modificación del hecho imponible del tributo; modificación que, de acuerdo al principio de legalidad, debería encontrarse contemplada en una norma con rango de ley. Interpretar lo contrario, vale destacar, autorizaría al Poder Ejecutivo a

ampliar el hecho imponible a través del establecimiento de presunciones, lo cual constituye un resultado a todas luces inadmisibile.⁵⁷¹

En efecto, supóngase que el hecho imponible del tributo A está constituido por el presupuesto fáctico $b + c + d$, y que el Poder Ejecutivo crea, a través de un decreto, una presunción jurídica que permite acreditar el hecho “d” a través de la prueba del hecho “e”. De admitirse semejante proceder, el Poder Ejecutivo habría ampliado el hecho imponible del tributo A, que, a partir de la creación de la presunción, no solo comprendería el presupuesto fáctico integrado por los hechos $b + c + d$ sino también el compuesto por los hechos $b + c + e$.

La posibilidad de refutar el acaecimiento del hecho presumido, característico de la presunción jurídica, no obsta a que, en caso que el afectado no asuma la carga probatoria o su esfuerzo resulte insuficiente para convencer al juzgador, se produzca una modificación del hecho imponible previsto en la ley. Es decir que, en la hipótesis bajo análisis, siempre que la presunción jurídica resulte finalmente aplicada, se habrá producido una modificación del hecho imponible a través de una norma de carácter infra-legal; resultado contrario al principio de reserva de ley.

Si bien, como se ha señalado, las reglas de presunción operan en la faz probatoria, resulta innegable que su aplicación es susceptible de producir efectos sustantivos o materiales. De hecho, tienen como objeto prevenir la producción de resultados injustos, en el plano de la justicia material, como consecuencia de la desigualdad de armas, en el plano probatorio, que puede llegar a existir entre la administración tributaria y los contribuyentes.

A partir de ello, se entiende que solo la ley, emanada del órgano legislativo, puede dar origen a las reglas de presunción. Su establecimiento a través de normas de inferior jerarquía -v.gr. decretos, resoluciones, disposiciones, circulares, etc.- lesiona el principio de reserva de ley en materia tributaria. Sostener lo contrario, vale destacar, importaría permitir una suerte de incumplimiento indirecto al aludido principio, ya que se otorgaría

⁵⁷¹ En tal sentido, la jurisprudencia de la CSJN destaca que, entre los criterios de interpretación posibles, no se debe prescindir de los efectos derivados de adoptar cada criterio, pues estos constituyen uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad y la coherencia de la decisión con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:482; 302:1284; 311:1925; 319:2594, entre otros).

al Poder Ejecutivo la potestad de definir o ampliar, a través de las reglas de presunción, elementos definitorios del hecho imponible.

Cabe analizar, por otro lado, si resultaría constitucionalmente aceptable que un decreto de necesidad y urgencia (art. 99, inc. 3, de la Constitución nacional) o un decreto delegado (art. 76 de la Constitución nacional) establecieran una presunción jurídica en materia tributaria.

Teniendo en cuenta que la presunción importa una modificación del hecho imponible del tributo, se entiende que no resultaría admisible que se estableciera a través de un decreto de necesidad y urgencia. Ello en razón de que, de acuerdo al art. 99 de la Constitución nacional, los referidos decretos no pueden regular la materia tributaria.

Tampoco resultaría admisible que la presunción fuese establecida a través de un decreto delegado (art. 76 de la Constitución nacional), ya que este no puede regular los aspectos sustanciales del hecho imponible. En efecto, la CSJN solo ha admitido que se atribuya, al Poder Ejecutivo, ciertas facultades circunscriptas exclusivamente al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria.⁵⁷²

Por otro lado, cabe analizar si las leyes que, al establecer una presunción, dejan al arbitrio de la autoridad administrativa -en la generalidad de los casos, el organismo fiscal- la decisión de aplicarla al contribuyente, resultan contrarias al principio de legalidad⁵⁷³. Si bien NAVARRINE y ASOREY, que sustentan esta posición, no explicitan las razones para llegar a tal conclusión, se entiende que la transgresión consistiría en que se “delegaría” en el organismo fiscal la decisión de aplicar o no la presunción. Lo cual, en términos prácticos, puede significar la decisión o no de aplicar y cobrar el tributo.

Se entiende, sin embargo, que el hecho que la ley conceda al organismo fiscal un cierto margen de discrecionalidad no significa que la aplicación de la norma quede sometida a su puro arbitrio, sino simplemente se le permite ponderar la conveniencia o razonabilidad de la aplicación de la presunción en el caso concreto. En este sentido, la Corte Suprema tiene dicho que, cuando se trata de materias que presenten contornos o aspectos peculiares que impidan al legislador prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el

⁵⁷² Fallos: 337:388.

⁵⁷³ Conf. NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., ob. cit., pág. 16 y ss.

reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo⁵⁷⁴. Lo expuesto explica, por ejemplo, que, en la causa “San Juan S.A.”⁵⁷⁵, el tribunal cimero no haya opuesto reparo constitucional alguno al art. 40 de la LIG (actual art. 43), a pesar de que esta dispone que la Administración Federal de Ingresos Públicos “podrá” impugnar el gasto efectuado por el contribuyente.

Si se toman los casos de los incisos g) y h) del art. 18 de la ley 11.683, cuyo análisis fue abordado en el Capítulo 2, se advierte que se han establecido dos presunciones jurídicas; presunciones que, por su propia naturaleza, permiten la acreditación de hechos -que autorizan a tener por configurado el hecho imponible de determinados tributos federales- a partir de la prueba de otros. Atendiendo a que las presunciones bajo análisis han sido establecidas a través de una ley formal, se entiende que se encuentra cumplido el principio de legalidad o de reserva de ley. La discrecionalidad otorgada a la Administración Federal de Ingresos Públicos para su utilización, por su parte, no importa una transgresión al aludido principio, tal como se ha explicado.

En definitiva, se considera que las presunciones jurídicas, en cuanto permitan la acreditación de un hecho configurador del hecho imponible o de uno de sus aspectos esenciales (objetivo, subjetivo, temporal, espacial y cuantitativo), deben ser establecidas por una ley formal emanada del poder legislativo. La discrecionalidad que se otorgue a la administración fiscal, para la aplicación de la presunción, no importa, en abstracto, una violación del principio bajo análisis. Simplemente, se le permite ponderar la conveniencia o razonabilidad de la aplicación de la presunción en el caso concreto.

4.2.3.3. LAS NORMAS DE REMISIÓN Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Las presunciones absolutas y las ficciones jurídicas constituyen normas de remisión. Es decir, normas que, valga la redundancia, remiten, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la consecuencia jurídica, a otra norma jurídica⁵⁷⁶. Resulta importante destacar, en este punto, que no se trata de normas de naturaleza probatoria sino de carácter sustantivo, en las que los efectos jurídicos son establecidos de

⁵⁷⁴ Fallos: 311:2453.

⁵⁷⁵ “San Juan S.A.”, Fallos: 338:1156.

⁵⁷⁶ Conf. LARENZ, K., ob. cit., págs. 249 y ss.

forma mediata. La única diferencia existente, entre las presunciones absolutas y las ficciones, se encuentra en la distinta probabilidad de acaecimiento del hecho al cual se remiten para establecer el régimen jurídico de su presupuesto de hecho.

A partir de ello, se entiende que su función es regular directamente las relaciones jurídicas de los sujetos pasivos, con independencia de un proceso concreto⁵⁷⁷. Desde esta perspectiva de análisis, se considera que las presunciones absolutas y ficciones, en cuanto regulen alguno de los elementos esenciales que componen el tributo (hecho imponible, alícuota, sujetos alcanzados o exenciones), deben ser obligatoriamente establecidas por una ley formal, emanada del poder legislativo. Ello en razón de que, al tratarse de normas de carácter sustantivo, inciden directamente en la configuración y contornos del hecho imponible, que, por imperio del principio de legalidad, resulta órbita exclusiva de la ley.

En similar orden de ideas, se considera que no resultaría admisible su establecimiento mediante un decreto de necesidad y urgencia (art. 99, inc. 3, de la Constitución nacional), en razón de que este no puede regular la materia tributaria. Tampoco a través de un decreto delegado (art. 76 de la Constitución nacional), ya que este no puede configurar los elementos esenciales del hecho imponible.

Si se toman como ejemplos los arts. 310 y 311 del Código Aduanero, cuyo análisis fue abordado en el Capítulo 2, se advierte que ambas normas no regulan cuestiones probatorias, sino que establecen supuestos irregulares de importación para consumo. Es decir, definen presupuestos de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto, dan origen a la obligación de ingresar, al erario público, una suma de dinero. Atendiendo a que los derechos de importación y exportación tienen naturaleza tributaria, tal como lo ha destacado la Corte Suprema en la causa “Camaronera Patagónica S.A.”⁵⁷⁸, entonces forzoso es concluir que tales supuestos irregulares de importación para consumo deben ser establecidos obligatoriamente por una ley emanada del congreso nacional (art. 75, inc. 1º, de la Constitución nacional).

En lo que respecta a los supuestos de ficciones previstos en los incisos b) y c) del art. 50 de la LIG, cuyo análisis fue formulado en el Capítulo 2, se interpreta que las

⁵⁷⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 145.

⁵⁷⁸ CSJN, “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo”, Fallos: 337:388, sent. del 15 de abril de 2014.

normas tienen por objeto extender el tratamiento tributario, previsto para la distribución de dividendos o utilidades, a la utilización o goce, por cualquier título, de bienes del activo de la sociedad, fondo o fideicomiso, o a la ejecución de garantías otorgadas en favor de ciertos sujetos. Lo cual equivale, vale destacar, a ampliar el hecho imponible del IG. Al igual que en el caso anterior, se considera que, por imperio del principio de legalidad o reserva de ley, la extensión o ampliación del hecho imponible debe ser necesariamente realizado mediante una ley formal.

En definitiva, se interpreta que, de acuerdo al principio de legalidad o reserva de ley, las presunciones absolutas y ficciones, que tengan incidencia en los elementos esenciales que componen el tributo, deben ser establecidas obligatoriamente por una ley emanada del poder legislativo.

4.2.3.4. LAS VERDADES INTERINAS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Las verdades interinas se encuentran comprendidas en la categoría más amplia de “reglas sobre la carga de la prueba”; reglas que, vale destacar, tienen por objeto determinar cómo debe distribirse, entre las partes, la actividad consistente en probar los hechos controvertidos. No imponen, sin embargo, deber alguno a los litigantes. Quien omite probar no es pasible de sanción alguna, sino que se expone al riesgo de no formar la convicción del juez respecto al derecho que alega.

En ese marco, las verdades interinas pueden ser definidas como normas jurídicas que ordenan que determinados hechos sean tenidos por ciertos en un proceso o procedimiento, salvo que el interesado aporte la prueba de lo contrario. Como lúcidamente sostiene MARÍN-BARNUEVO FABO⁵⁷⁹, establecen una exención de prueba de determinados hechos, respecto de los cuales su mera alegación es suficiente para desencadenar los efectos jurídicos que le son propios. Salvo que sean acreditados otros hechos que le sean incompatibles.

A partir de lo expuesto, se advierte una clara diferencia entre las reglas de carga de la prueba y las reglas de presunción, en razón de que las primeras determinan las consecuencias derivadas de la falta de acreditación de ciertos hechos, mientras que las

⁵⁷⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 188/189.

segundas se limitan a establecer la posibilidad de probar ciertos hechos a través de la prueba de otros distintos.

Corresponde analizar, entonces, si resulta constitucionalmente admisible que una norma, de carácter infra-legal, establezca una verdad interina con directa incidencia en alguno de los elementos esenciales del tributo. Es decir que disponga, por ejemplo, una exención de prueba respecto a la efectiva realización del hecho imponible o de alguno de sus aspectos estructurales (objetivo, subjetivo, espacial o temporal).

En relación al interrogante planteado, se entiende que la verdad interina, en caso de establecer una exención de prueba respecto a algunos de los elementos esenciales del tributo, debe ser establecida por la ley. Ello en razón de que, de acuerdo al principio de legalidad, esta debe establecer los elementos esenciales del tributo. Atendiendo a que el instituto bajo análisis autoriza a tener por acaecido un hecho, se considera que importa - en términos prácticos- una modificación del hecho imponible del tributo; modificación que, de acuerdo al principio bajo análisis, debería encontrarse contemplada en una norma con rango de ley. Interpretar lo contrario, vale destacar, autorizaría al Poder Ejecutivo a ampliar o modificar elementos esenciales del tributo a través de verdades interinas, lo cual constituye un resultado a todas luces inadmisibles.

Supóngase que el hecho imponible del tributo A estuviese constituido por el presupuesto fáctico $b + c + d$, y que el Poder Ejecutivo estableciera, a través de un decreto, una verdad interina que, en determinados supuestos, dispone una exención probatoria respecto al hecho "d". En tal supuesto, se entiende que el Poder Ejecutivo habría modificado el hecho imponible del tributo A, que, a partir de la creación de la verdad interina, no solo comprendería el presupuesto fáctico integrado por los hechos $b + c + d$, sino que, ante determinadas circunstancias, también estaría compuesto por los hechos $b + c$.

La posibilidad de demostrar hechos que sean incompatibles con el hecho que fue exonerado de prueba, característico de la verdad interina, no obsta a que, en caso que el afectado no asuma la carga probatoria o su esfuerzo resulte insuficiente para convencer al juzgador, se produzca una modificación del hecho imponible previsto en la ley. Es decir que, en la hipótesis bajo análisis, siempre que la verdad interina resulte finalmente aplicada, se habrá producido una modificación del hecho imponible a través de una norma de carácter infra-legal; resultado contrario al principio de reserva de ley.

Tampoco resultaría constitucionalmente admisible que un decreto de necesidad y urgencia (art. 99, inc. 3, de la Constitución nacional) o un decreto delegado (art. 76 de la Constitución nacional) establecieran una verdad interina en materia tributaria, ya que las aludidas normas no pueden regular los aspectos sustanciales del hecho imponible.⁵⁸⁰

Si se toma como ejemplo el art. 310 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, cuyo análisis fue abordado en el Capítulo 2, se advierte que la norma ha establecido, en el marco del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, una serie de exenciones probatorias; exenciones que, vale destacar, permiten al fisco tener por simulado el carácter oneroso de ciertos actos otorgados por el causante. Por tal motivo, puede sostenerse que el hecho imponible del impuesto a la transmisión gratuita de bienes no solo comprende determinados enriquecimientos a título gratuito, sino también actos otorgados a título oneroso por el causante. Salvo, claro, que el afectado acredite la existencia de hechos incompatibles con aquel que fue exonerado de prueba.

Lo cierto es que la eventual aplicación de la verdad interina generaría el nacimiento de la obligación de pago. Atendiendo a que el nacimiento de la obligación tributaria debe tener origen en una ley formal por imperio del principio de legalidad, se interpreta que la verdad interina debe ser necesariamente establecida por una norma de rango legal.

En conclusión, se entiende que, por imperio del principio de reserva de ley, las verdades interinas, en cuanto tengan directa incidencia en la configuración de alguno de los elementos esenciales del tributo, deben ser necesariamente establecidas por una ley formal, emanada del poder legislativo.

4.2.3.5. LAS DISPOSICIONES SUPLETORIAS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Las disposiciones supletorias, que guardan similitud estructural con las reglas de presunción, constituyen normas dictadas con la finalidad de suplir el eventual desconocimiento de alguno de los elementos de la relación jurídica; elementos, vale destacar, necesarios para la correcta determinación del régimen jurídico aplicable⁵⁸¹. No se trata, entonces, de reglas de presunción, sino de preceptos que vinculan directamente

⁵⁸⁰ Fallos: 337:388.

⁵⁸¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 153.

una consecuencia jurídica a un presupuesto de hecho. El legislador dota de autonomía a un presupuesto fáctico, que deberá aplicarse de manera subsidiaria.

Al igual que en los casos anteriores, se entiende que, si la disposición supletoria configura alguno de los elementos esenciales del tributo (hecho imponible, alícuota, sujetos alcanzados o exenciones), debe ser establecida por una ley formal, emanada del poder legislativo. La posibilidad del afectado de evitar su aplicación, vale destacar, no obsta a que, en caso que este no asuma la carga probatoria o su esfuerzo resulte insuficiente para convencer al juzgador, se produzca la aplicación de un régimen tributario autónomo. Es decir que, en caso que fuese establecida -por ejemplo- mediante un decreto, siempre que la disposición supletoria resulte finalmente aplicada, se produciría el nacimiento de la obligación tributaria a través de una norma de carácter infra-legal; resultado contrario al principio de reserva de ley.

Asimismo, teniendo en cuenta que el instituto bajo análisis importa la creación de un presupuesto fáctico autónomo, se entiende que no resultaría admisible que se estableciera a través de un decreto de necesidad y urgencia (art. 99, inc. 3, de la Constitución nacional) o de un decreto delegado (art. 76 de la Constitución nacional).

Si se toma el caso del art. 52, 1º párr., de la LIG, cuyo análisis fue abordado en el Capítulo 2, se interpreta que estipula una solución para el supuesto en donde falte uno de los elementos esenciales para la liquidación del tributo; solución que consiste en establecer una tasa de interés determinada. No se trata, entonces, de una regla de presunción, sino de un precepto que vincula directamente una consecuencia jurídica (establecimiento de una tasa de interés determinada) a un presupuesto de hecho (concertación de una operación sin determinación expresa de la tasa de interés). Se advierte, entonces, que se configura un elemento esencial del tributo, por lo cual el precepto en cuestión debe ser necesariamente establecido por una ley formal.

En lo que respecta al instituto del incremento patrimonial no justificado, generado por el ingreso de fondos provenientes de países de baja o nula tributación, se considera que el legislador ha optado por dotar de autonomía propia al presupuesto de hecho y definir su régimen tributario, por lo que constituye una disposición supletoria. Teniendo en cuenta que el precepto bajo análisis incide directamente en los elementos esenciales del tributo, se entiende que debe ser obligatoriamente establecido por una ley formal.

En definitiva, las disposiciones supletorias, al establecer un régimen tributario autónomo para ciertos supuestos de hecho, deben ser, por imperio del principio de legalidad, establecidas por una ley formal. No obsta a tal conclusión el hecho que su aplicación sea supletoria en razón de que, en el supuesto de ser finalmente aplicadas, se genera el nacimiento de la obligación tributaria; nacimiento que, por imperio del principio de reserva de ley, debe tener origen en una ley en sentido formal.

4.2.3.6. LAS REGLAS DE VALORACIÓN Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Tal como ha sido explicado en el Capítulo 2, las reglas de valoración son normas que establecen el valor por el cual determinadas rentas o bienes deben ser computados en la base imponible del tributo, con el objeto de cuantificar el monto de la obligación tributaria.⁵⁸² Se trata entonces de normas de carácter sustantivo ya que, a diferencia de las reglas de presunción, no se ocupan de la acreditación de hechos, sino que actúan en un momento posterior. Más específicamente, luego de concluida la fase probatoria, y lo hacen mediante la asignación de un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible.⁵⁸³

Atendiendo a que el instituto bajo análisis incide directamente en el elemento cuantitativo del tributo, uno de sus elementos esenciales, se entiende que, por imperio del principio de legalidad, debe ser necesariamente establecido mediante ley formal⁵⁸⁴.

⁵⁸² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 173.

⁵⁸³ Conf. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La prueba en Derecho...”, cit., pág. 177.

⁵⁸⁴ En el marco de la causa “Compañía de Transporte de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” (C. 884. L. ROR., sentencia del 10 de mayo de 2016), la Corte Suprema tuvo oportunidad de analizar si correspondía aplicar la regla de valoración prevista en el primer y quinto párrafo del art. 103 del decreto reglamento de la ley de impuesto a las ganancias -vigente a la sazón-; regla que disponía que la constatación de una diferencia superior al 20%, entre la tasa de interés pactada y la que debería imputarse de acuerdo al art. 73 de la ley, obligaba a reconocer “intereses presuntos”.

En tal oportunidad, sostuvo que, atendiendo a que los préstamos objetados habían sido realizados en “interés de la empresa”, la aplicación de la aludida norma reglamentaria resultaba inconducente. Ello en el entendimiento que las normas reglamentarias deben ser interpretadas conforme a los alcances de la ley reglamentada (Fallos: 315:257, considerando 6° y sus citas).

Se entiende, en este punto, que no puede interpretarse que el tribunal cimero haya convalidado el establecimiento de una regla de valoración a través de una norma infra-legal. Simplemente, juzgó inconducente la aplicación de la norma reglamentaria, atendiendo a que se había constatado que los préstamos objetados habían sido realizados en interés de la empresa. Como la declaración de inconstitucionalidad de una norma es la última *ratio* del ordenamiento jurídico, se interpreta que el tribunal ni siquiera analizó la constitucionalidad de la norma reglamentaria, en atención a que pudo declarar su inaplicabilidad al caso concreto.

En similar orden de ideas, se considera que no resultaría admisible su creación mediante un decreto de necesidad y urgencia (art. 99, inc. 3, de la Constitución nacional). En lo que respecta al instituto de la delegación legislativa, la CSJN ha sostenido que, si bien el decreto delegado no puede regular los aspectos sustanciales del hecho imponible, resulta admisible que se atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria. Bajo ese marco interpretativo, se considera que resulta admisible que el decreto delegado contemple una regla de valoración, siempre que el legislador haya fijado pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.⁵⁸⁵

Si se toma como ejemplos la “presunción de intereses”, contemplada en el art. 142 de la LIG, y la regla prevista en el art. 22, inc. g), de la ley 23.966, se advierte que ambas contemplan reglas que determinan el valor por el cual determinadas rentas o bienes deben ser computados en la base imponible del impuesto a las ganancias y el impuesto sobre los bienes personales -respectivamente-. Al regular el aspecto cuantitativo de los referidos tributos, se interpreta que las reglas de valoración deben ser establecidas por ley formal, como de hecho ocurre.

En conclusión, las reglas de valoración inciden directamente en el elemento cuantitativo del tributo, ya sea en forma parcial o total. Atendiendo a que el elemento cuantitativo resulta esencial en la configuración del tributo, se considera que, por imperio del principio de legalidad, la regla de valoración debe ser establecida por una ley formal. También resulta posible que sea establecida a través de un decreto delegado (art. 76 de la Constitución nacional), en caso que el legislador haya fijado pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

4.3. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

4.3.1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL

Como bien señala GARCÍA ETCHEGOYEN, existía en la República Argentina una tendencia a colocar límites al poder tributario normativo únicamente a partir del

⁵⁸⁵ Fallos: 337:388.

derecho de propiedad y del principio de reserva de ley⁵⁸⁶. Sin embargo, el control de constitucionalidad de las normas tributarias no debe reducirse a los casos en donde la lesión alcance una entidad tal que afecte el derecho de propiedad de los particulares. En primer lugar, porque resulta cuestionable la idea que opone, al ejercicio del poder tributario normativo, el derecho de propiedad como garantía. En segundo lugar, porque, en un sistema tributario que gira en torno al derecho de propiedad, solo es posible declarar inconstitucionalidades manifiestas.⁵⁸⁷

En este sentido, cabe destacar que la falta de consagración expresa del principio de capacidad contributiva, en la Constitución nacional, no solo ha obstaculizado la tarea de la Corte Suprema en la resolución de cuestiones tributarias, sino que inclusive dividió inicialmente a la doctrina en torno a la cuestión. Una mayoría que lo consideraba subsumido o implícito en la Constitución⁵⁸⁸, y una minoría que estimaba que su introducción jurisprudencial constituía un retroceso.⁵⁸⁹

En la actualidad, puede sostenerse que existe consenso en torno a que la capacidad contributiva es un principio constitucional fundamental de la tributación que surge implícitamente de nuestro texto constitucional⁵⁹⁰ y, en especial, de la interpretación conjunta y armónica de los arts. 4º, 16, 17 y 75, inc. 2º, de la Constitución nacional⁵⁹¹. El

⁵⁸⁶ Conf. GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F., *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, pág. 241 y ss.

⁵⁸⁷ Conf. GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F., ob. cit., pág. 242.

⁵⁸⁸ Entre la amplia mayoría que considera que el principio de capacidad contributiva se encuentra contemplado implícitamente en la Constitución nacional, se cuentan los siguientes autores: GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario. Parte general*, Depalma, Buenos Aires, 1996, t. I, pág. 290; TARSITANO, Alberto, "El principio constitucional de capacidad contributiva", en AA. VV., *Estudios de derecho constitucional tributario. Homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui*, Depalma, Buenos Aires, 1994, pág. 318; VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas públicas, derecho financiero y tributario*, 7º ed., Depalma, Buenos Aires, 1998, pág. 199; y CORTI, Aristides H., "Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino", en AA. VV., *Principios Constitucionales tributarios*, Universidad Autónoma de Sinaloa-Universidad de Salamanca, México, 1993, pág. 182.

⁵⁸⁹ Conf. NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., ob. cit., pág. 28. En este sentido, postulan que "a diferencia de otros principios constitucionales consagrados implícitamente en la Constitución, cuyo reconocimiento ha sido consagrado por la propia jurisprudencia del más alto tribunal, en el caso de la capacidad contributiva ello no ha ocurrido".

⁵⁹⁰ Conf. VILLEGAS, Héctor B., ob. cit., pág. 197 y ss. El autor sostiene que "la capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad".

⁵⁹¹ Conf. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, "Principios jurídicos constitucionales de derecho tributario: la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad. Sus posibles vinculaciones", *Periódico Económico Tributario*, 97, 1995.

aludido principio, vale destacar, exige la existencia de aptitud en el contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias; aptitud que, vale destacar, se exterioriza en la presencia de hechos reveladores de riqueza que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador, son elevados al rango de categoría imponible.⁵⁹²

En este sentido, el tribunal cimero ha sostenido, en reiteradas oportunidades, que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva resulta indispensable como requisito de validez de todo gravamen⁵⁹³. Como bien destaca LALANNE, la CSJN ha comenzado a referirse a la capacidad tributaria, desde el año 1947, para precisar lo que antes había llamado como “circunstancias o situaciones” de los contribuyentes, lo cual sirvió para “constitucionalizar” el principio.⁵⁹⁴

En efecto, a partir del año 1947, a través de las sentencias dictadas en los autos “Ana Masotti de Busso y otros c/ Provincia de Buenos Aires”⁵⁹⁵ y en los autos “Mario B. Gaviña c/ Provincia de Buenos Aires”⁵⁹⁶, se inaugura -como agudamente señalaba CASÁS⁵⁹⁷- una familia de fallos que, partiendo del concepto de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, constitucionalizaron el principio de capacidad contributiva⁵⁹⁸. Años más tarde, la Corte Suprema reconoció, en el *leading case* “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”⁵⁹⁹, que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva constituye un requisito de validez indispensable de todo gravamen. En tal

⁵⁹² LICHT, Miguel N., y VILLARRUEL, Gonzalo Ernesto, ob. cit., pág. 25.

⁵⁹³ Fallos: 312:2467.

⁵⁹⁴ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El principio de capacidad contributiva como límite al establecimiento de presunciones tributarias”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, 1º ed., La Ley, Buenos Aires, 2014, págs. 111/112.

⁵⁹⁵ CSJN, “Ana Masotti de Busso y otros c/ Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 207:270, sent. del 7 de abril de 1947.

⁵⁹⁶ CSJN, “Mario B. Gaviña c/ Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 209:431, sent. del 4 de diciembre de 1947.

⁵⁹⁷ Conf. CASÁS, José O., “Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina”, *Doctrina Tributaria Errepar*, t. XIII, pág. 301.

⁵⁹⁸ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El principio de capacidad contributiva...”, cit., pág. 112.

⁵⁹⁹ CSJN, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición”, Fallos: 312:2467, sent. del 19 de diciembre de 1989. Se recuerda que la ley 22.604 había establecido el impuesto de emergencia sobre los activos financieros existentes al 31 de diciembre de 1981. Al momento de entrada en vigencia de la ley, la señora Navarro Viola de Herrera Vegas ya había donado a la Fundación Navarro Viola los activos en cuestión. Es decir que, al momento de aprobarse la ley, la contribuyente no tenía en su patrimonio los activos financieros que gravaba la ley, pero sí los tenía al 31 de diciembre de 1981, que era el momento fijado por la ley para la realización del hecho imponible del nuevo tributo.

condiciones, agregó: “...no cabe sino concluir que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que se invoque, siquiera la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto (confr. sentencia del Tribunal Constitucional italiano del 4 de mayo de 1966, entre otras, *Raccolta Ufficiale*, volumen XXIII, ps. 287 y ss.)”.⁶⁰⁰

La capacidad contributiva se erige entonces como la razón que justifica el tributo. Asimismo, provee la materia sobre la cual se mide la participación del contribuyente en el sostenimiento de los gastos. En este sentido, SPISSO ha expresado que, siendo la capacidad contributiva una aptitud efectiva y real para afrontar el pago del tributo, resulta necesario que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias. Ello exige no solo la elección de hechos imponibles que respondan a tales exigencias, sino a la adopción de particulares sistemas de liquidación y recaudación.⁶⁰¹

De acuerdo a LUQUI, la concepción del principio de capacidad contributiva, por parte de la jurisprudencia de la Corte Suprema, ha experimentado una evolución digna de destacar. En efecto, ha evolucionado desde un concepto estático, objetivo y real (capacidad económica), pasando por un concepto que atiende a la situación subjetiva del contribuyente (capacidad de prestación o pago) para llegar a la noción moderna de capacidad contributiva, donde se armonizan los fines fiscales con los extra-fiscales.⁶⁰²

⁶⁰⁰ La Corte Suprema señaló, además, que: “...como lo admite el recurrente, la ley 22.604 tuvo el indudable objetivo de alcanzar con el tributo que creó a los activos financieros existentes al 31 de diciembre de 1981, sin que surja de su texto ni de la exposición de motivos que lo acompañó que, como condición de su aplicación, fuera necesario que tales bienes permanecieran en el patrimonio del contribuyente al sancionarse la ley. Al ser ello así, y no resultar posible, sin forzar la letra ni el espíritu de la ley, efectuar una interpretación de ella que la haga compatible con la garantía del art. 17 de la CN (doct. Fallos: 308:647, consid. 8º y sus citas) con el alcance que resulta de los considerandos que anteceden, corresponde declarar su invalidez”.

⁶⁰¹ Conf. SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Cap. XIV, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

⁶⁰² En efecto, LUQUI señala que “La capacidad económica que mostraba la riqueza en forma real y objetiva, o la capacidad de prestación que lo hizo de manera subjetiva y personal, se convertirá ahora en la capacidad contributiva, es decir, en una capacidad que, si es cierto reposa sobre la riqueza, lo hace ahora con fines concurrentes al fin fiscal que antes perseguía. Se armoniza de esta manera el fin fiscal con otros fines de naturaleza política, económica y social. La igualdad, entonces, deja de reposar simplemente en la capacidad económica o de prestación, es decir, la riqueza considerada en sí mismo (objetiva o subjetivamente), para tener también en cuenta la función que el Estado asigna en cada caso a las riquezas teniendo en vista aquellos fines...Lo que antes era empleado (los tributos) con fines esencialmente fiscales,

En ese marco, cabe destacar que el tribunal cimero ha enfatizado recientemente la necesidad de formular un análisis integral de la capacidad contributiva en relación a ciertos grupos especialmente tutelados por la Constitución nacional (*v.gr.* jubilados y pensionados). Desde esta perspectiva, ha señalado que la categorización de un universo de contribuyentes, que -de acuerdo a la realidad que la Constitución obliga a considerarse presenta como heterogéneo, conforme a criterios estrictamente patrimoniales podría resultar lesivo del principio de capacidad contributiva (en su concepción integral).⁶⁰³

En cuanto a la virtualidad del principio bajo análisis, merece destacarse la opinión de PÉREZ DE AYALA, en cuanto sostiene que su realización exige que el legislador, a la hora de definir el hecho imponible y al determinar los elementos de cuantificación de la base imponible, tenga en consideración los conceptos o categorías elaboradas por la Ciencia de la Hacienda como índices de capacidad económica del pago de tributos⁶⁰⁴. En sentido concordante, MICHELI ha señalado que la noción de capacidad contributiva exige que el legislador elija el presupuesto de hecho de forma tal que pueda ser asumido como una manifestación concreta de la idoneidad abstracta del sujeto pasivo para soportar la carga del tributo. En ese marco, sostiene que, si bien el grado de discrecionalidad del legislador es amplio, no puede escoger un hecho que de ningún modo pueda constituir síntoma de la capacidad contributiva.⁶⁰⁵

En lo que respecta a la utilización de la técnica presuntiva, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el problema principal de las presunciones radica en que se genera una tensión entre la capacidad contributiva y la justicia tributaria⁶⁰⁶. O

y por esa la igualdad seguía el pensamiento fiscal, ahora será usado también con fines políticos, sociales o económicos. La igualdad seguirá la línea que le marcan esos fines. Por eso ahora, a iguales capacidades contributivas se aplicarán iguales tributos. Esas capacidades contributivas pueden o no ser, en todos los casos, iguales capacidades económicas, o capacidades de prestación, porque aquellas se diferencian por los fines que a juicio del Estado deben cumplir las riquezas correspondientes. La capacidad contributiva, pues, es una forma de valorar la capacidad económica o de prestación en función de los referidos fines” (LUQUI, J. C., *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, págs. 44/45).

⁶⁰³ Conf. CSJN, “García, María Isabel c. AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 324:411, sent. del 26 de marzo de 2019.

⁶⁰⁴ Conf. PÉREZ DE AYALA, *ob. cit.*, págs. 109/110.

⁶⁰⁵ Conf. MICHELI, G. A., “Profili Critici in tema di potestà d’imposizione”, en *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, marzo, 1964, págs. 3 y ss.

⁶⁰⁶ Conf. SAPAG, Mariano, “Aspectos conceptuales y teóricos respecto de las presunciones aplicables en el derecho tributario”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, 1º ed., La Ley, Buenos Aires, 2014, pág. 13.

bien, como lo expresa Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, entre la seguridad jurídica y la capacidad contributiva⁶⁰⁷. Sin perjuicio de ello, el tribunal cimero ha puntualizado que no es objetable que el legislador, al establecer un tributo, utilice la técnica de las presunciones. Advierte, sin embargo, que, para evitar situaciones inicuas, su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen.⁶⁰⁸

Es decir que la doctrina del tribunal considera constitucional la utilización de la técnica presuntiva, pero exige que su utilización se encuentre fundamentada en circunstancias excepcionalísimas⁶⁰⁹ y constituya un ejercicio razonable, en los términos del art. 28 de la Constitución nacional, del poder tributario.

MOSCHETTI, por su parte, destaca que los diversos aspectos del hecho imponible (material, espacial, personal y temporal) pueden ser objeto de “presunciones”. De esta manera, las agrupa en cuatro categorías según se orienten a determinar: (i) la cuantía de la base imponible; (ii) la existencia del hecho imponible; (iii) la calificación jurídica del hecho imponible; y (iv) la persona del sujeto pasivo. Ante semejante amplitud, sostiene que deben extremarse los recaudos de modo de respetar el principio de capacidad contributiva, que no solo es un criterio para juzgar si dos situaciones son o no análogas desde el punto de vista del derecho tributario, sino que también exige que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias. Ello en razón de que *“así como se viola el principio de capacidad contributiva si no se gravan todas las manifestaciones de la potencia económica global, también se viola si se someten a tributación hechos imponibles que no sean indicativos de dicha capacidad económica”*.⁶¹⁰

En definitiva, puede sostenerse que el principio de capacidad contributiva constituye un elemento basilar y esencial en la relación jurídica tributaria, y opera como

⁶⁰⁷ Conf. PÉREZ DE AYALA, José Luis, y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, 4º ed., EDERSA, Madrid, 1986, pág. 347.

⁶⁰⁸ Fallos: 333:993

⁶⁰⁹ En las III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Río de Janeiro en 1968, se concluyó, entre otras cuestiones, que *“3ª No deberán establecerse ficciones más que en aquellos casos en que no sea posible la utilización de otros medios técnicos que satisfagan la finalidad perseguida por el legislador”*. Disponible en <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx> (última visita el 4 de mayo de 2020, a las 15.30).

⁶¹⁰ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit., pág. 264.

límite al poder tributario del Estado, en tanto plasma el principio de igualdad en el campo del derecho tributario. De manera que se encuentra vedado gravar de manera igual a quien posee desiguales capacidades contributivas. Y no constituye violación a dicho principio el que se establezcan normas que, en aras de dicho principio de igualdad, otorguen un tratamiento diferente o más beneficioso a determinados sectores o personas. Siempre, claro, que ello no constituya una arbitrariedad y encuentre fundamento en el texto constitucional.⁶¹¹

4.3.2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA TÉCNICA PRESUNTIVA. LA OPINIÓN DE LA DOCTRINA NACIONAL

No son numerosos los trabajos que, en nuestro país, han abordado específicamente la relación entre el principio de capacidad contributiva y la técnica presuntiva. Sin embargo, todos coinciden en señalar la existencia de tensiones.

En este sentido, NAVARRINE y ASOREY han llegado a afirmar que las presunciones y ficciones resultan contrarias, por definición, a los principios de capacidad contributiva y de igualdad, por lo que su utilización debe limitarse al mínimo de lo posible⁶¹². Desde una posición más moderada, SAPAG reconoce que la norma presuntiva, en la medida que determina y cuantifica la obligación tributaria de un modo indirecto, permite un cierto apartamiento de la capacidad contributiva del obligado.⁶¹³

GADEA, GUZMÁN y JÁUREGUI, por su parte, postulan, en relación a las ficciones y el principio bajo análisis, que no hay razón para escandalizarse de que el Derecho cree su propia verdad y de que el concepto legal difiera del natural o económico. Claramente influenciadas por la tesis de PÉREZ DE AYALA, señalan que, cuando la

⁶¹¹ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El sistema tributario como instrumento de desarrollo e incentivación: hacia una teoría de la justicia en la no imposición”, Relato Nacional por Argentina en las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Barcelona-Génova, 2002.

⁶¹² Conf. NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., ob. cit., pág. 31. En sentido concordante, GARCÍA AÑOVEROS, J. (Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario”, en Martín-Retortillo Baquer, Sebastián –coordinador-, *Estudios sobre la Constitución española: homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 4035) sostiene que “*la exclusión de la prueba en contrario, no puede ser aceptada cuando la Constitución ha elevado a norma los principios de adecuación de la carga a la capacidad económica propia de un sistema fiscal moderno*”; posición que, se entiende, trasluce una concepción del principio bajo análisis demasiado extrema, ya que prescinde de ponderar la influencia de otros principios de la tributación, como ser los de generalidad e igualdad, que podría coadyuvar a justificar un relativo alejamiento del principio de capacidad contributiva.

⁶¹³ Conf. SAPAG, Mariano, “Aspectos conceptuales y teóricos...”, cit., pág. 14.

ficción se produce y el concepto legal difiere del económico, puede infringirse gravemente el principio de capacidad contributiva.⁶¹⁴

En similar orden de ideas, LICHT y VILLARRUEL señalan que, para determinar la conformidad y adecuación de las ficciones y presunciones absolutas con la Constitución nacional, no queda otro camino que someter la legislación al test de razonabilidad. En ese marco, señalan que debe ponderarse si la vigencia del principio de capacidad contributiva impone necesariamente gravar una manifestación de capacidad económica real. Ello en razón de que, de acuerdo a los citados autores, una respuesta positiva conduciría necesariamente a fulminar la constitucionalidad de las mandas legislativas que establecen ficciones y presunciones absolutas⁶¹⁵. En ese marco, destacan que la doctrina de la Corte Suprema no declama, sin más, la inconstitucionalidad de estos instrumentos legales, sino que limita la discrecionalidad del legislador tributario al señalar que estos resultan razonables solo cuando se verifiquen circunstancias especiales que justifiquen su utilización.⁶¹⁶

En su estudio relativo al principio de capacidad contributiva como límite al establecimiento de presunciones, LALANNE señala que no existen dudas en torno a que el empleo de las presunciones pone en tensión el principio de capacidad contributiva. En este sentido, el autor ha formulado un interesante análisis de dos fallos relevantes del tribunal cimero: “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta” -reseñado *supra*- y “Horvath”.⁶¹⁷

En la causa citada en último término⁶¹⁸, se planteó la inconstitucionalidad de la ley 23.256 de “ahorro obligatorio”; ley que establecía una obligación a cargo de los particulares, que debía satisfacerse en los años 1985 y 1986, cuya determinación se efectuaría sobre la base de las liquidaciones de los impuestos a las ganancias, a los capitales y sobre el patrimonio neto correspondientes al ejercicio del año 1984. Con las adiciones, sustracciones y ajustes que expresamente estableció el texto legal. A tal fin, la norma presumió que la aptitud económica de los contribuyentes, verificada en el periodo

⁶¹⁴ Conf. GADEA, María de los Ángeles, GUZMÁN, Laura A. y JÁUREGUI, José L., ob. cit.

⁶¹⁵ Conf. LITCH, Miguel N. y VILLARRUEL, Gonzalo Ernesto, ob. cit., pág. 26.

⁶¹⁶ Conf. LITCH, Miguel N. y VILLARRUEL, Gonzalo Ernesto, ob. cit., pág. 26.

⁶¹⁷ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El principio de capacidad contributiva...”, cit., pág. 117.

⁶¹⁸ CSJN, “Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI) s/ Ordinario”, Fallos: 318:676, sent. del 4 de mayo de 1995.

de base, subsistía en los ejercicios en los que eran aplicables sus disposiciones. Tal “presunción” no obstaba a la posibilidad de demostrar modificaciones en la “capacidad de ahorro”, por lo que resultaba factible excluir al sujeto de la obligación o bien reducir el importe de esta.

Lo cierto es que la Corte Suprema convalidó la constitucionalidad del gravamen. En lo que se refiere específicamente al principio de capacidad contributiva, no solo admitió la validez de la presunción legal⁶¹⁹ fijada por el legislador⁶²⁰, sino que rechazó el agravio sobre la base del citado principio. Ello en el entendimiento de que el contribuyente no había acreditado el perjuicio constitucional que le ocasionaba la norma atacada.⁶²¹

Como agudamente señala LALANNE, está claro que, en “Horvath”, el contribuyente no había demostrado que la capacidad contributiva, “presumida” por el legislador, estaba agotada y, por ende, se afectaba su derecho de propiedad. Pero, en “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, el contribuyente tampoco había probado el aludido extremo -es decir, que no tenía la capacidad contributiva “presumida” por el legislador al 31 de diciembre-, sino que se había limitado a acreditar que las acciones no

⁶¹⁹ Como se demuestra *infra*, las normas analizadas en el caso no contemplaban presunciones de carácter relativo, como lo interpretó el tribunal cimero, sino reglas de valoración. Es decir, normas de carácter sustantivo.

⁶²⁰ Lo reseñado surge de los siguientes considerandos de la sentencia: “22) *Que la circunstancia de que la ley 23.256 tome como base para determinar la prestación debida por el contribuyente su situación impositiva correspondiente al ejercicio anterior a su sanción -con las modalidades apuntadas-, no autoriza a sostener que la obligación tributaria resultante de dicha ley se retrotraiga a ese periodo, ni constituya un gravamen adicional a los pagados en él, pues resulta claro que tal obligación corresponde a los ejercicios en los que debió ser cumplida, y recae sobre una capacidad contributiva cuya subsistencia en ese momento presumió el legislador. De tal modo, no se presenta, en principio, en el régimen bajo examen el vicio invalidante que mereció el reproche de Fallos: 310:1961 y 312:2467, entre otros.*

23) *Que la presunción establecida por la ley resulta razonable, toda vez que toma en consideración una inferencia lógica a partir de las propias declaraciones juradas de los responsables o de determinaciones practicadas por el organismo recaudador. Debe advertirse que no se trata, en el caso bajo examen, sino de una modalidad para la determinación del tributo, cuya adopción por parte del legislador tiene cabida en las amplias y discrecionales facultades que posee en materia impositiva”.*

⁶²¹ En el considerando 24, la Corte Suprema señaló: “*Que en tales condiciones la prueba a cargo del contribuyente puede estar, por una parte, orientada a destruir la presunción que la ley contiene y a demostrar que en el periodo concreto de que se trata ha disminuido o ha desaparecido la capacidad contributiva tomada como base, a los fines de aplicar los efectos que el propio legislador ha previsto. En el sub judice ello hubiera hecho necesario una detallada exposición de la situación patrimonial y rentística del contribuyente en el periodo base y su comparación con la de los ejercicios siguientes. La falta de prueba de tales extremos fácticos y del perjuicio indebido que ha originado la aplicación de la norma, torna inadmisibles el planteo del recurrente”.*

estaban en su patrimonio al momento de la sanción de la ley 22.604. Y fue ese el argumento acogido por el tribunal cimero para declarar la inconstitucionalidad del impuesto creado por la citada ley⁶²². En opinión del autor, mientras la ley 22.604 era de carácter retroactivo, la ley 23.256 no lo era. De igual modo, mientras que esta contemplaba una “presunción” relativa de capacidad contributiva, aquella no había incluido “presunción” alguna. A partir de las aludidas diferencias, y teniendo en cuenta los fundamentos esgrimidos por el tribunal cimero para sentenciar los referidos casos, el autor concluye que, de haberse contemplado -en la ley 22.604- una “presunción” análoga a la de la ley 23.256, la Corte Suprema hubiese admitido la constitucionalidad de aquella.⁶²³

SAPAG, a su vez, señala que el principio de capacidad contributiva juega como límite y como derecho del contribuyente, pero como “principio” es un “mandato de optimización”⁶²⁴ y su ejercicio depende de las normas que lo reglamentan razonablemente. Desde esa perspectiva, postula que toda norma que regule el precepto constitucional, que manda que los contribuyentes deben contribuir de acuerdo a sus aptitudes económicas de pago, debe estar justificada en fines de *practicabilidad* (simplificación, anti-evasión, represión), debe ser adecuada, necesaria, proporcionada y no debe alterar los derechos constitucionales que pueden verse afectados por la misma.⁶²⁵

Al igual que lo acaecido con el principio de legalidad, la doctrina nacional tampoco ha formulado un análisis profundo relativo a la relación existente entre la técnica presuntiva y el principio de capacidad contributiva. Conforme surge de la reseña realizada, las opiniones oscilan entre posiciones extremas, que postulan la

⁶²² Conf. LALANNE, Guillermo A., “El principio de capacidad contributiva...”, cit., pág. 122.

⁶²³ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El principio de capacidad contributiva...”, cit., pág. 123.

⁶²⁴ ALEXY enseña que los principios, a diferencia de las reglas, son “*mandatos de optimización que se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diversos grados y porque la medida ordenada de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas*”. Las reglas, por su parte, “*son normas que exigen un cumplimiento pleno y, en esa medida, pueden siempre ser sólo o cumplidas o incumplidas. Si una regla es válida, entonces es obligatorio hacer precisamente lo que ordena, ni más ni menos. Las reglas contienen por ello determinaciones en el campo de lo posible fáctica y jurídicamente*” (ALEXY, Robert, “Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica”; *Revista Doxa*, núm. 5, 1998, págs. 143/144).

⁶²⁵ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones en el derecho tributario y el principio de razonabilidad”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, 1º ed., La Ley, Buenos Aires, 2014, pág. 62.

incompatibilidad -por definición- de las presunciones y ficciones con el aludido principio, a posiciones más moderadas, que, más razonablemente, reconocen la posibilidad de que se produzca un cierto apartamiento respecto a la capacidad contributiva del contribuyente o responsable. Todas ellas se caracterizan, vale destacar, por partir de enfoques conceptuales que se juzgan erróneos, ya sea por uniformar indebidamente las características de los institutos englobados bajo el rótulo de técnicas presuntivas, o por adoptar la equívoca tesis de PÉREZ DE AYALA en torno a las ficciones jurídicas -cuya crítica fue formulada en el Capítulo 2.

4.3.3. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. ANÁLISIS CRÍTICO

4.3.3.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha expuesto en el Capítulo 3, la doctrina interpretativa sentada en “Hermitage S.A.” encuentra sustento fundamental en el principio de capacidad contributiva. De acuerdo a este, resulta exigible que, en la configuración del tributo, el legislador adopte un hecho imponible que contemple una medición razonablemente exacta de la capacidad contributiva real que se pretende gravar. Lo expuesto explica que, de acuerdo al tribunal cimero, la utilización de las presunciones y ficciones deba limitarse a supuestos en donde concurren circunstancias especialísimas que lo justifiquen.

Es decir que la referida doctrina debe ser entendida desde el principio de capacidad contributiva, que es su fundamento jurídico. En consecuencia, se entiende que la técnica presuntiva, al igual que cualquier norma, debe superar un control de razonabilidad estricto cuando su utilización importe una medición de la base imponible que se aleje de la realidad.

Ahora bien, resulta claro que, como se ha estudiado en el Capítulo 2, existen diferencias estructurales importantes entre los diversos institutos que son usualmente categorizados como técnicas presuntivas. En efecto, no todas las aludidas técnicas inciden en la actividad probatoria. Además, algunos institutos son de aplicación inexorable (*v.gr.* presunciones absolutas, ficciones, verdades interinas), mientras que otros, por definición, son de aplicación condicionada (*v.gr.* disposiciones supletorias, cierto tipo de reglas de valoración). Desde esta perspectiva de análisis, resultaría desacertado formular un análisis

global de la relación existente entre los mentados institutos y el principio de capacidad contributiva.

A continuación, entonces, se formulará un examen particular de las “técnicas presuntivas” más relevantes y su compatibilidad con el mentado principio.

4.3.3.2. LA PRESUNCIÓN JURÍDICA Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Las reglas de presunción han sido generalmente criticadas en el entendimiento de que pueden provocar resultados contrarios al principio de capacidad contributiva⁶²⁶. Resulta especialmente relevante, en este sentido, la opinión de DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, en razón de que su trabajo, relativo a las presunciones y ficciones, constituye una de las fuentes inspiradoras de la doctrina sentada por la Corte Suprema en la causa “Hermitage S.A.”. El autor en cuestión señala: *“los resultados que producen [las presunciones como instrumentos contra el fraude] son de dos tipos: 1.º Efectos de injusticia material, desigualdad y, más concretamente, de iniquidad al violarse los principios constitucionales tributarios, con especial derrocamiento del de capacidad contributiva (es el efecto jurídico). 2.º Efectos de desmoralización en los contribuyentes que no logran eludir un impuesto frente a los parciales o absolutos defraudadores que lo consiguen y que plantean una situación desalentadora (es el efecto psicológico)”*.⁶²⁷

Ahora bien, se entiende que las reglas de presunción no plantean, por su naturaleza, una potencial contradicción con el principio de capacidad contributiva⁶²⁸. Ello en razón de que este tipo de normas tiene por finalidad posibilitar la prueba de determinados hechos de difícil acreditación, y reestablecer, de este modo, la igualdad real de las partes.

⁶²⁶ Conf. MOSCHETTI, F., ob. cit., págs. 322 y ss.

⁶²⁷ Conf. DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, S., ob. cit., pág. 100. El mismo autor añade que *“el (principio) de justicia tributaria exige la interdicción del fraude fiscal. Este espíritu es el que anima a la mayor parte de las presunciones (...). Ahora bien, esta presunción, precisamente por prescindir de la prueba, puede lesionar el principio de capacidad contributiva, llamando a tributar a situaciones no imponibles o haciéndolo en forma y cuantía no ajustada a la realidad de los hechos. Hay, pues, una tensión entre ambos principios e, incluso, una tensión interna dentro del mismo principio de capacidad contributiva (...). El problema adquiere su mayor dramatismo en las presunciones denominadas iuris et de iure”* (pág. 104).

⁶²⁸ En el mismo sentido, respecto a las normas que denomina “presunciones relativas lógicamente justificadas”, MOSCHETTI, F., ob. cit., pág. 326.

Por ello, difícilmente pueda demostrarse, en abstracto, que las reglas de presunción lesionan el principio de capacidad contributiva.⁶²⁹

En rigor de verdad, puede sostenerse que las reglas de presunción, al tener por objeto ampliar y mejorar las posibilidades de prueba, tienden, por definición, a permitir un conocimiento más preciso de los presupuestos fácticos de relevancia tributaria. Por ende, facilitan la aplicación justa del principio de capacidad contributiva⁶³⁰. Se recuerda, en este sentido, que la idea de justicia tributaria no puede limitarse a requerir la existencia de normas que respondan a criterios de justicia material, sino que también debe exigir que tales normas sean realmente aplicadas.⁶³¹

No cabe descartar, sin embargo, la posibilidad de que la aplicación de las reglas de presunción produzca efectos contrarios al principio de capacidad contributiva. Lo cual podría producirse, por ejemplo, en caso que el desequilibrio inicial ante la prueba fuese corregido con un exceso del legislador, originando una desigualdad inversa a la que se pretendía corregir. En efecto, es posible que, en algunos supuestos, la facilitación probatoria, prevista en una norma de esta naturaleza, dé lugar a que la parte, inicialmente en desventaja, se encuentre finalmente en una situación de privilegio. Si las dificultades extraordinarias para enervar su eficacia, y demostrar que no han tenido lugar los hechos que integran la afirmación presumida, perjudican al sujeto pasivo, podría claramente arribarse a un resultado contrario al principio de capacidad contributiva.⁶³²

Desde esta perspectiva de análisis, se entiende que la regla de presunción podría ser declarada inconstitucional en caso que se constatare la existencia de una desproporción entre los fines perseguidos, con su incorporación al ordenamiento (reestablecer la “igualdad de armas” entre fisco y contribuyente), y los medios utilizados para su consecución (establecimiento de una regla de presunción que deriva en una situación de privilegio para la administración fiscal). Se aclara, sin embargo, que el cuestionamiento de índole constitucional no obedecería a la naturaleza presuntiva de la norma, sino porque

⁶²⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 230. En el mismo sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Presunciones legales...*, cit., pág. 25.

⁶³⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 231.

⁶³¹ Conf. TIPKE, K., “Steuergerechtigkeit in Theorie and Praxis”, Ed. Otto Schmidt, Köln, 1981, pág. 43. Citado por MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 231.

⁶³² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 231.

su contenido resultaría contrario al principio de razonabilidad (arts. 28 y 33 de la Constitución nacional). Ello en razón de que las reglas de presunción, al igual que todas las normas, deben estar inspiradas en la lógica y el sentido común, pues, de lo contrario, chocarían con los principios de justicia establecidos en la Constitución.⁶³³

Si se toma como ejemplo la presunción establecida en el art. 18, inc. g), de la ley 11.683, se advierte que esta permite, a la administración fiscal, probar la existencia de ventas no declaradas en el IVA a través de la acreditación de inconsistencias entre los depósitos bancarios y las ventas declaradas. El contribuyente, por su parte, conserva la posibilidad de acreditar que las aludidas inconsistencias no son tales, o que tienen origen en operaciones que no constituyen ventas gravadas con el IVA. Si se toma en consideración el razonable nexo lógico que conecta ambos hechos, y las amplias posibilidades de prueba que se otorgan al contribuyente, se entiende que, en abstracto, resulta improbable que la aplicación de la norma pueda conducir a resultados contrarios al principio de capacidad contributiva.

A su vez, el art. 18, inc. h), de la ley 11.683 autoriza al organismo fiscal a presumir que el importe de las remuneraciones, abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan, en el impuesto a las ganancias, ganancias netas gravadas más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles. El contribuyente, por su parte, conserva la posibilidad de acreditar que los montos de las remuneraciones de empleados no declarados, o de diferencias salariales no declaradas, no constituyen ganancia neta sujeta a impuesto. Si bien el nexo lógico entre ambos hechos resulta razonable⁶³⁴, se entiende que, en comparación con el supuesto anterior, el contribuyente se encuentra en los hechos con una prueba de difícil producción. Aun considerando lo expuesto, se interpreta, en abstracto, que resulta improbable que la aplicación de la norma bajo análisis pueda conducir a una vulneración del principio de capacidad contributiva.

⁶³³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 231/232.

⁶³⁴ En el curso ordinario de los acontecimientos, las aludidas irregularidades pueden presuponer o indicar que el pago de los salarios se realiza con ingresos marginales. En vivo contraste, OKLANDER, Juan y POLICELLA, Gustavo (“La insuficiente ‘fe de erratas’ de los cambios en materia de presunciones”, IMP 2005-14, 34 - Lexco Fiscal 01/01/2005, Cita Online: AR/DOC/2021/2005) interpretan que la presunción bajo análisis resulta arbitraria, por opuesta a todo razonamiento lógico. Ello en el entendimiento de que la propia naturaleza del hecho inferente constituye, como toda retribución a personal en relación de dependencia, un costo o gasto por sí mismo. Todo lo contrario de un indicador de mayor ingreso o ganancia.

En definitiva, se entiende que las mentadas reglas de presunción no plantean, por su naturaleza, una potencial contradicción con el aludido principio. Ello en razón de que este tipo de normas tiene por finalidad posibilitar la prueba de determinados hechos de difícil acreditación, y reestablecer, de este modo, la igualdad real de las partes. Por ello, difícilmente pueda demostrarse, en abstracto, que las reglas de presunción lesionan el principio de capacidad contributiva. Es más, las reglas de presunción, al tener por objeto ampliar y mejorar las posibilidades de prueba, tienden, por definición, a permitir un conocimiento más preciso de los presupuestos fácticos de relevancia tributaria. Por ende, facilitan la aplicación justa del principio de capacidad contributiva.

4.3.3.3. LAS NORMAS DE REMISIÓN Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Las presunciones absolutas y ficciones -nominadas en conjunto, en el presente trabajo, como normas de remisión- han seguido idéntica suerte a las reglas de presunción, en cuanto se ha puesto reiteradamente en duda su compatibilidad con el principio de capacidad contributiva⁶³⁵. Resultan ilustrativas, en este sentido, las opiniones de

⁶³⁵ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego (ob. cit., pág. 248) critica la tesis de PÉREZ DE AYALA, José Luis (ob. cit., pág. 41), por cuanto, al haber asumido las concepciones no jurídicas de presunción absoluta y ficción, relaciona el principio de capacidad económica con estos tipos de normas a través de un razonamiento que tiene poca relevancia jurídica. En este sentido, PÉREZ DE AYALA afirma que: “*cuando la verdad jurídica no se corresponde con la verdad económica; cuando el concepto legal se aparta de e ignora los elementos esenciales del concepto económico, ‘natural’, de los índices de capacidad contributiva: se produce una ficción en Derecho*”. Llega a sostener, inclusive, que la definición del periodo impositivo anual, para los impuestos sobre la renta, constituye una ficción de derecho, y que “*a nadie se le oculta que tales ficciones de derecho pueden crear graves problemas desde el punto de vista de la observancia del principio de capacidad contributiva*” (últ. ob., cit., págs. 75 y ss.).

GONZÁLEZ GARCÍA también sustenta una posición negativa relativa a este tipo de figuras; posición que obedece, básicamente, a la distinta posición que asume, con relación al presente trabajo, respecto a las distintas figuras que integran el género de “técnicas presuntivas”. En este sentido, afirma: “*la utilización exclusiva de las ficciones puede representar graves roces con el principio de capacidad contributiva, pues, por su propia mecánica (recuérdese que en las ficciones el legislador construye una categoría jurídica sobre un hecho inexistente), no es necesario, ni siquiera probable, que la certeza jurídica que toda ficción comporta se apoye sobre un hecho que sea revelador de una determinada capacidad contributiva (...) presunción legal absoluta y ficción de derecho se complementan (...) En efecto, hemos visto que la presunción legal absoluta cumple a la perfección con sus funciones procesales, resolviendo todos los problemas de prueba que a la Hacienda plantean los problemas en fraude de ley. Sin embargo, las presunciones legales absolutas no pueden utilizarse como mecanismo único de lucha contra el fraude, porque no cubren la función de Derecho Tributario material que consiste en la exacción de un nuevo hecho imponible. Esta es la misión que incumbe a las ficciones en Derecho. Por otra parte, los peligros que las ficciones de Derecho implican en orden al principio de capacidad contributiva desaparecen, o se atenúan considerablemente, cuando éstas se aplican unidas a una presunción, debido a las estrechas conexiones que la experiencia descubre entre el hecho conocido y el hecho presumido...*” (GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, ob. cit., pág. 1013).

GONZÁLEZ GARCÍA y PÉREZ DE AYALA, en cuanto sostienen una posición contraria a la utilización de este tipo de figuras. Ello en el entendimiento de que “*pueden dar lugar más que a la imposición de capacidades contributivas presuntas, a la gravación [sic] más o menos arbitraria de auténticas capacidades ficticias*”⁶³⁶. En sentido concordante, DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN denuncia: “*el contribuyente que veía afectados sus intereses no podía aportar una prueba en contrario, resultando con ello jurídicamente lesionado [el principio de justicia tributaria]*”.⁶³⁷

Lo cierto es que la utilización de normas de remisión pretende definir, con la mayor sencillez posible, el régimen jurídico de determinados presupuestos de hecho. Para ello, se acude a los que ya fueron descriptos previamente para otro presupuesto de hecho diferente, y se atribuye a aquellos el régimen ya detallado para este -mediante su equiparación-. En consecuencia, se entiende que no puede sostenerse *a priori* un prejuicio sobre su adecuación al principio de capacidad contributiva⁶³⁸. Podrán ser, al igual que el resto de las normas, respetuosas o no con el citado principio. Pero, en todo caso, tal adecuación será consecuencia del mandato concreto de la norma, y no de su particular naturaleza normativa.⁶³⁹

Es decir que no existe particularidad alguna en las normas de remisión que permita sostener que resultan *a priori* lesivas del principio de capacidad contributiva⁶⁴⁰, o comparativamente más propensas a lesionarlo. Como se ha expuesto en el Capítulo 2, se trata de normas de carácter sustantivo que, por razones de sencillez, equiparan dos hechos con el objeto de atribuir a uno los efectos jurídicos ya descriptos para el otro.

Desde esta perspectiva de análisis, se entiende posible que, como consecuencia de la referida equiparación, se impute a dos supuestos de hecho el mismo régimen tributario, a pesar de evidenciar capacidades contributivas diferentes. Se trataría, claro, de un

⁶³⁶ Conf. PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso...*, cit., pág. 59.

⁶³⁷ Conf. DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, S., ob. cit., pág. 158.

⁶³⁸ Vid., en contra, MOSCHETTI, F., ob. cit., pág. 325, quien afirma que “*las presunciones absolutas, aunque sean abstractamente lógicas y racionales, son siempre inconstitucionales: en efecto, al conectar el pago con hechos, sujetos o valores cuya existencia no está comprobada, ni es sucesivamente comprobable, no garantizan que la contribución de todos se mida en razón a su capacidad efectiva*”.

⁶³⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 248/249.

⁶⁴⁰ NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O. (ob. cit., pág. 31) llegan a afirmar que las presunciones y ficciones resultan contrarias, por definición, a los principios de capacidad contributiva y de igualdad, por lo que su utilización debe limitarse al mínimo de lo posible.

problema relativo a la injustificada o arbitraria categorización de contribuyentes⁶⁴¹, potencialmente lesiva de los principios de igualdad y capacidad contributiva⁶⁴². Pero la eventual vulneración de los mentados principios no obedecería a la particular naturaleza de la regla de presunción absoluta o ficción, sino al contenido concreto del mandato normativo.

Cabe destacar, en este punto, que, en el caso “Mera, Miguel Ángel”, la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad de una norma que, en su entendimiento, constituía una ficción jurídica -el artículo 2° de la ley 25.345-, con fundamento en que, al prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, resultaba irrazonable. En este sentido, postuló que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA-, por motivos estrictamente formales, importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez.

Ahora bien, cabe destacar que, como se ha demostrado en el Capítulo 3, el art. 2° de la ley 25.345 no contempla una ficción sino una sanción. Aun prescindiendo de lo expuesto, se advierte que el desconocimiento del principio de capacidad contributiva no resulta consecuencia de la particular estructura de la ficción -asumiendo, al solo efecto de la argumentación, su existencia-, sino de la desproporción existente entre medio y fin, y la afectación del contenido esencial del mentado principio. Todas cuestiones, vale destacar, que hacen al concreto contenido del mandato normativo, y no a la equiparación de dos hechos que se sabe disímiles -estructura típica de la ficción jurídica-.

A idéntica conclusión se arriba si se analizan los arts. 310 y 311 del Código Aduanero. Se recuerda, en este sentido, que ambas normas disponen que el faltante de

⁶⁴¹ Conf. CSJN, “García, María Isabel c. AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 324:411, sent. del 26 de marzo de 2019.

⁶⁴² En este sentido, el tribunal cimero tiene dicho que el establecimiento de categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, no solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento (Fallos: 98:67; 320:1166), sino también -y es lo esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es que corresponda razonablemente a distinciones reales. El principio de igualdad no solo exige la creación de categorías tributarias razonables (Fallos: 150:189; 160:247), sino que también prohíbe la posibilidad de unificar las consecuencias tributarias para situaciones que en la realidad son distintas (Fallos: 149:417; 154:337; 156:352; 195:270; 184:592; 209:431; 210:322; 234:568).

mercadería o la falta de arribo del medio de transporte, dentro del plazo estipulado, hace presumir, sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la mercadería ha sido importada para consumo. El art. 312, por su parte, designa, como responsables del pago de las obligaciones tributarias, al transportista o a su agente, como deudores principales, y a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen de tránsito de importación, como responsables subsidiarios.

En lo que respecta a la compatibilidad del principio de capacidad contributiva con los arts. 310, 311 y 312 del Código Aduanero, se considera que las referidas normas, que regulan hechos impositivos irregulares de un tributo indirecto (derechos de importación), no comportan, en abstracto, una vulneración del referido principio. Sin perjuicio de ello, podrían eventualmente vulnerarlo en el caso concreto. Por ejemplo, en el supuesto que imputaran responsabilidad tributaria a sujetos sin una estrecha vinculación con la manifestación de riqueza gravada⁶⁴³. Sin embargo, se reitera, tal desconocimiento no será consecuencia de la particular estructura normativa de los arts. 310 y 311 del Código Aduanero, sino del desproporcionado contenido del mandato normativo.

Si se toman como ejemplos las ficciones previstas en el art. 50, incs. b) y c), de la LIG⁶⁴⁴, se llega a idéntica conclusión. En abstracto, se interpreta que las aludidas ficciones jurídicas no suponen una vulneración o menoscabo al principio de capacidad contributiva. Fundamentalmente, debido a que contemplan supuestos en donde se evidencia, *prima facie*, la existencia de manifestaciones de capacidad económica. A su

⁶⁴³ Conf. CSJN, “Luján Williams Automotores S.A. Conc. Prev. c/ Volkswagen Argentina S.A. y Volkswagen S.A. de Ahorro para Fines Determinados y Volkswagen Cía. Financiera S.A. s/ Medida Autosatisfactiva Avocamiento Directo Inc. de Cobro de Tasas Judiciales”, Fallos: 335:239, sent. del 13 de marzo de 2012.

⁶⁴⁴ Cuyo análisis fue abordado en el Capítulo 2. En lo que respecta al art. 50, inc. b), de la LIG, el legislador equipara el uso o goce, por parte de ciertos sujetos, de bienes pertenecientes al activo de la sociedad (hecho A) a la distribución de dividendos o utilidades (hecho b). Ello con el objeto de extender el tratamiento tributario de este a aquel. No se trata de facilitar la prueba de que ha existido una distribución de dividendos o de utilidades, sino de considerar al uso o goce de bienes del activo social, por parte de determinados sujetos, como si fuesen distribuciones de dividendos o de utilidades, con el objeto de gravarlos en el impuesto a las ganancias.

En el segundo supuesto, contemplado en el art. 50, inc. c), de la LIG, el legislador equipara la ejecución de una garantía, sobre bienes de la entidad, que se encontraba afectada al pago de obligaciones de ciertos sujetos (hecho A), a la distribución de dividendos o utilidades (hecho b). Ello con el objeto de extender el tratamiento tributario de este a aquel. No se trata de facilitar la prueba de que ha existido una distribución de dividendos o de utilidades, sino de considerar la ejecución de la garantía como si fuese una distribución de dividendos o de utilidades, con el objeto de gravarlos en el impuesto a las ganancias.

vez, resulta claro que, en el hipotético evento de que se planteara la vulneración -en el caso concreto- del principio bajo análisis, tal menoscabo no sería consecuencia de la equiparación de supuestos de hecho disímiles -propio de la estructura de la ficción jurídica-. Sino, en todo caso, de que la imputación de un determinado régimen tributario, al supuesto de hecho, resulta desproporcionado o vulnera el contenido esencial del aludido principio.

En definitiva, se entiende que no existe particularidad alguna, en las normas de remisión, que permita sostener que resultan *a priori* lesivas del principio de capacidad contributiva, o comparativamente más propensas a lesionarlo. Sin embargo, se entiende posible que, como consecuencia de la equiparación de hechos que caracteriza a las presunciones absolutas y ficciones, se impute a dos supuestos de hecho el mismo régimen tributario, a pesar de evidenciar capacidades contributivas diferentes. Se trataría, claro, de un problema relativo a la injustificada o arbitraria categorización de contribuyentes, potencialmente lesiva de los principios de igualdad y capacidad contributiva. Pero, se reitera, la eventual vulneración de los mentados principios no obedecería a la particular naturaleza de la regla de presunción absoluta o ficción, sino al contenido concreto del mandato normativo.

4.3.3.4. LAS VERDADES INTERINAS Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Al igual que las reglas de presunción y las normas de remisión, las verdades interinas también son cuestionadas por su potencial contradicción con el principio de capacidad contributiva. Al admitir como ciertos algunos hechos que no han sido objeto de prueba, su aplicación puede derivar en la aceptación de la existencia de una obligación tributaria que no se corresponde con el conocimiento directo y cierto de su presupuesto fáctico. De allí que se sostenga que este tipo de normas puede contravenir, en determinados casos, el derecho de los sujetos pasivos a tributar conforme a su real capacidad contributiva.⁶⁴⁵

Se entiende, sin embargo, que el análisis de constitucionalidad de este tipo de normas no puede limitarse a lo señalado *supra*, sino que debe tener en cuenta el

⁶⁴⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 236.

importante propósito de las verdades interinas: hacer efectivo el cumplimiento del deber de contribuir e impedir la evasión fiscal. Es decir que el mentado análisis debe realizarse desde una doble perspectiva, que permita tener en cuenta tanto su posible incidencia negativa en el deber de contribuir conforme a su capacidad contributiva, como también su eventual impacto positivo en la tutela del deber de contribuir.⁶⁴⁶

En relación al último aspecto mencionado, cabe recordar que el motivo que generalmente induce al legislador a establecer verdades interinas, en la configuración de los tributos, es la constatación de la existencia de diversas conductas que, en teoría, son constitutivas del nacimiento de obligaciones tributarias. Pero que, debido a las dificultades que tiene la administración fiscal de probar su efectiva realización, dejan abierta la posibilidad de eludir o evadir impunemente el cumplimiento de las consecuencias tributarias que la acompañan.

Es decir, buscan tutelar el efectivo cumplimiento del principio de generalidad en materia tributaria. Por tal motivo, se reacciona, a través de las verdades interinas, con la reformulación del hecho imponible; reformulación que usualmente se realiza de dos maneras. Mediante la inclusión de las conductas elusivas o evasivas en el hecho imponible, y la determinación de que su realización origine el nacimiento de la obligación tributaria. O a través del establecimiento de una verdad interina que exima al fisco de la necesidad de probar todos los elementos del hecho imponible y, al mismo tiempo, permita al sujeto pasivo demostrar la falta de concurrencia de todos los elementos de los presupuestos de configuración de la obligación tributaria.⁶⁴⁷

Lo relevante de la cuestión es que la primera alternativa no admite prueba en contrario, mientras que la segunda sí. Por ello, puede considerarse más respetuosa del principio de capacidad contributiva. De allí que, en el análisis de adecuación de las verdades interinas al citado principio, debe tomarse en consideración todos los intereses eventualmente afectados. Como bien explica ESCRIBANO LÓPEZ para el derecho español, en consideraciones que son sustancialmente aplicables al derecho argentino, el interés fiscal *“está protegido por la Constitución en el mismo plano que cualquier derecho individual. Se justificarían así -incluso de forma explícita- las presunciones cuya*

⁶⁴⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 228.

⁶⁴⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 237/238.

*más inmediata explicación nunca se explicita, e invertirán la carga de la prueba en razón del mayor interés protegido -y buscado- en detrimento del ámbito privado”.*⁶⁴⁸

Como agudamente señala MARÍN-BARNUEVO FABO, cuando se defiende la supresión de las verdades interinas para proteger el derecho de una minoría, que pudiera sufrir un gravamen superior al que corresponde a su verdadera capacidad contributiva, se pone en peligro el respeto a los principios de generalidad e igualdad por los problemas de control del fraude que la referida supresión generaría⁶⁴⁹. Mientras que, si por el contrario, se las acepta para tutelar el cumplimiento del deber de contribuir de ese gran número de sujetos pasivos, que podrían utilizar esas vías de escape para eludir el pago de tributos, se puede provocar que, en algunos supuestos, las obligaciones tributarias se determinen en función de una capacidad económica inexistente o notoriamente distinta.⁶⁵⁰

Si se toma como ejemplo el art. 310 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, se advierte que su finalidad es evitar o entorpecer conductas fraudulentas de simulación en el impuesto a la transmisión gratuita de bienes. El legislador ha escogido diversas conductas que podrían ser realizadas para simular el carácter oneroso de la transmisión, con la intención de eludir el pago del tributo. Por ese motivo, y para compensar la precaria posición de la administración fiscal en orden a acreditar la existencia de simulación, se invierte la carga de la prueba y se exige a los herederos que acrediten que se han satisfecho efectivamente las contraprestaciones declaradas. Es decir, se establece, como verdad interina, que el carácter oneroso de tales negocios es simulado. La administración queda exonerada de probar el componente gratuito de la transmisión en las mentadas transmisiones, pero a la vez se posibilita al afectado impedir la aplicación del tributo mediante la prueba de la efectiva existencia de contraprestación.

Como se ha expuesto, la norma bajo análisis tiene por objetivo combatir ciertas conductas potencialmente elusivas o evasivas, frente a una dificultad objetiva de la

⁶⁴⁸ Conf. ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 205.

⁶⁴⁹ Como señalan BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, “*si se considera injusto contribuir en base a situaciones que no revelan capacidad económica, igualmente lo es dejar de contribuir en base a situaciones que sí denotan dicha capacidad, de acuerdo con los parámetros legislativos que definen la magnitud contemplada como riqueza, sin que dicho beneficio responda a intereses suficientemente dignos de protección a Derecho*” (*Derecho Financiero*, Ed. Librería Compás, Alicante, 1987, pág. 198).

⁶⁵⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, *ob. cit.*, pág. 240.

administración fiscal para fiscalizarlas y controlarlas. A su vez, permite al afectado acreditar el carácter genuinamente oneroso de la operación sospechada. A través de la prueba, por ejemplo, de la satisfacción de las respectivas contraprestaciones. Desde esta perspectiva de análisis, se entiende que, en abstracto, el art. 310 del Código Fiscal resulta razonable, y no afecta el contenido esencial del principio de capacidad contributiva.

En definitiva, puede afirmarse que el juicio abstracto de compatibilidad de las verdades interinas, con el principio de capacidad contributiva, no puede tener validez general. Ello en razón de que dependerá, al igual que en el caso de las reglas de presunción, de la proporcionalidad existente entre los medios utilizados y los fines que se pretende tutelar en cada caso particular; análisis en el cual desempeñará un papel preponderante la relativa facilidad o dificultad que tengan los obligados tributarios de neutralizar sus efectos mediante el aporte de prueba.⁶⁵¹

4.3.3.5. LAS DISPOSICIONES SUPLETORIAS Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Como se ha puesto de resalto en el Capítulo 2, la disposición supletoria no tiene por finalidad posibilitar la prueba mediata de un hecho cuya existencia resulta difícil de acreditar. Su objeto es determinar el régimen jurídico a seguir en supuestos en donde la actividad probatoria se revela insuficiente. La norma no actúa sobre la prueba ni influye en su ejercicio, sino que simplemente dispone, ante la falta de ella, el régimen jurídico aplicable.

En este sentido, cabe destacar que, a diferencia de las normas de remisión y las verdades interinas, las disposiciones supletorias no han recibido tantas críticas en lo que respecta a su compatibilidad con el principio de capacidad contributiva. Presumiblemente debido a que este tipo de normas permite, al sujeto pasivo, la posibilidad de acreditar la realidad de los hechos antes de aplicarse. En ese marco, se entiende que, si el afectado hubiese dispuesto de la posibilidad efectiva de acreditar los hechos cuyo conocimiento fuera necesario para la correcta cuantificación de la obligación tributaria, será difícil sostener que una norma de esta naturaleza resulta contraria al principio bajo estudio. Ello

⁶⁵¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 240/241.

en razón de que las consecuencias que pudieran derivar por su aplicación, para el sujeto pasivo, obedecerán, en la mayoría de los casos, a su propia y exclusiva conducta.⁶⁵²

Ello, claro, asumiendo que el desbalance probatorio, que produce la introducción de la disposición supletoria, es proporcionado y equilibrado. En caso que, como consecuencia de su aplicación, el contribuyente se encontrara en la necesidad de satisfacer una carga probatoria desproporcionadamente gravosa para poder tributar conforme a una aproximación más fiel a su real capacidad contributiva, podría llegar a sostenerse que la norma resulta irrazonable y vulnera el principio de capacidad contributiva.

En similar orden de ideas, cabe poner de resalto que este tipo de normas no ha recibido demasiadas críticas, en torno a su compatibilidad con el principio de capacidad contributiva, debido al elevado grado de equidad que, en general, inspira el régimen subsidiario establecido en estas normas⁶⁵³. En efecto, las disposiciones supletorias tienen por objeto, en el ámbito tributario, tutelar el deber de contribuir, combatir la elusión o evasión fiscal y facilitar la labor de control o fiscalización del organismo fiscal. En general, operan para establecer el régimen tributario aplicable a ciertos hechos o actos económicos, reveladores de capacidad contributiva, que, por alguna cuestión particular, la administración fiscal no puede conocer con certeza. Es decir que la eventual ausencia de las disposiciones supletorias generaría que, en ocasiones, quedarán sin gravar hechos o actos reveladores de capacidad contributiva, con grave lesión a los principios de igualdad y generalidad.

No se ignora, en este punto, que podría igualmente sostenerse que el régimen tributario, aplicable en forma supletoria, resulta irrazonable por violentar el contenido esencial del principio de capacidad contributiva. Sin embargo, tal conclusión sería resultado del análisis del concreto mandato normativo de la norma, y no de su particular estructura.

⁶⁵² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 254. El autor cita una sentencia de la Corte Suprema italiana, del 9 de noviembre de 1964 (en RDFSFS, I, 1967, págs. 26 y ss.), en la cual se afirmó que la norma, por la cual se establece la posibilidad de liquidar, al sujeto pasivo que hubiera incumplido su deber de declaración, conforme a la renta del año anterior incrementada en un 10 por 100 (art. 22 del TU 4 julio 1951) no es contraria al principio de capacidad económica. Ello en el entendimiento de que: “...la ley establece como norma general la obligación de los ciudadanos de declarar las rentas obtenidas y, con ello, de aportar a la Administración Tributaria los elementos concernientes a su propia capacidad contributiva, y solamente en ausencia de tal declaración opera la citada presunción”.

⁶⁵³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 253.

Si se toma como ejemplo el art. 52, primer párrafo, de la LIG, se advierte que la norma estipula, en el marco de las rentas de segunda categoría, una solución para el supuesto en donde falte uno de los elementos esenciales para la liquidación del tributo; solución que consiste en establecer una tasa de interés determinada. Si se analiza la compatibilidad de la norma en cuestión con el principio de capacidad contributiva, debe ponderarse, en primer lugar, que la eventual aplicación del régimen tributario -establecido con carácter supletorio- sería consecuencia de la falta de prueba, por parte del contribuyente, respecto al tipo de interés pactado. En segundo lugar, debe analizarse si la tasa de interés fijada por la norma comporta una razonable aproximación al principio de capacidad contributiva, tomando, como parámetro de comparación, las condiciones de mercado entre partes independientes⁶⁵⁴. Teniendo en cuenta que el sujeto afectado cuenta con la posibilidad de acreditar que no se pactó una tasa de interés (v.gr. préstamos entre familiares) o que esta resulta distinta a la establecida con carácter supletorio, se interpreta que resulta difícil sostener, en abstracto, que la norma contraría el principio bajo análisis.

El instituto del incremento patrimonial no justificado, generado por el ingreso de fondos provenientes de países de baja o nula tributación, constituye otro ejemplo de disposición supletoria⁶⁵⁵. Ante la realidad de un hecho que evidencia la obtención de un ingreso por parte del contribuyente, el legislador se vio en la necesidad de establecer el régimen jurídico aplicable a dicha renta; tarea que tiene un obstáculo de consideración, ya que se desconocen algunos elementos necesarios para su identificación con algunas de las fuentes de renta establecidas en las leyes tributarias. En ese contexto, y atendiendo a que sin la directa colaboración del contribuyente no podría llegarse a conocer los datos que hacen posible esa calificación jurídica⁶⁵⁶, el legislador optó por dotar de autonomía propia a ese presupuesto de hecho y definir su tratamiento tributario por remisión al de

⁶⁵⁴ Conf. CSJN, “Compañía de Transporte de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, C. 884. L. ROR., sent. del 10 de mayo de 2016.

⁶⁵⁵ El instituto se encuentra contemplado en el segundo artículo agregado a continuación del art. 18 de la ley 11.683.

⁶⁵⁶ Conf. MECIKOVSKY, Jaime, “Incremento patrimonial no justificado”, *Práctica Profesional*, 2010-117, 21. En este sentido, el autor alude a que, en el incremento patrimonial no justificado, el legislador entendió que ya hubo un recorrido previo y que no se pudo establecer, con el grado de precisión y razonabilidad necesarios, cuáles fueron los hechos que originaron la manifestación cierta de capacidad contributiva "diferencia patrimonial".

otro presupuesto de hecho ya regulado: el de los incrementos patrimoniales no justificados del art. 18, inc. f), de la ley 11.683.

La norma bajo análisis trasluce un alto grado de equidad, al someter a imposición flujos de fondos que, por provenir de países de baja o nula tributación -que se caracterizan por su opacidad informativa-, podrían encubrir ingresos no declarados. En el análisis de compatibilidad con el principio de capacidad contributiva, debe tenerse presente que la norma concede al contribuyente la posibilidad de justificar el ingreso de los fondos. Además, se interpreta que el régimen tributario asignado a los mentados ingresos de fondos -el establecido para el incremento patrimonial no justificado establecido en el art. 18, inc. f), de la ley 11.683- no luce desproporcionado.

En conclusión, se considera que el juicio abstracto de compatibilidad de las disposiciones supletorias, con el principio de capacidad contributiva, debe ponderar ciertas cuestiones fundamentales. Por un lado, la efectiva y real posibilidad del contribuyente de desvirtuar el presupuesto de hecho de la norma. Por el otro, el contenido concreto y el grado de equidad del régimen tributario establecido, en forma supletoria, para el supuesto de hecho de la disposición.

4.3.3.6. LAS REGLAS DE VALORACIÓN Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Las reglas de valoración conducen a un cierto alejamiento del principio de capacidad contributiva. Ello en razón de que esta no es medida en función de los valores reales de los bienes o derechos involucrados, sino por referencia a determinados signos, índices, módulos, o porcentajes previamente fijados⁶⁵⁷. De allí que la evaluación, acerca de su compatibilidad con el principio bajo análisis, dependerá de la existencia de circunstancias especialísimas⁶⁵⁸ que justifiquen su establecimiento; circunstancias entre las cuales se destacan la imposibilidad de utilizar otro criterio distinto de medición, la necesidad de entorpecer o impedir determinadas conductas elusivas, o la conveniencia de simplificar y facilitar la gestión tributaria.

⁶⁵⁷ Conf. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La prueba en Derecho...”, cit., pág. 177.

⁶⁵⁸ “Hermitage S.A.”, Fallos: 333:993.

De acuerdo a MARÍN-BARNUEVO FABO, los supuestos inspirados en el primero de los motivos reseñados raramente podrían sufrir la tacha de inconstitucionalidad, siempre y cuando el legislador haya configurado la medición de la capacidad contributiva individual de la mejor manera realizable. O, en su caso, del modo menos malo posible, preservando los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica⁶⁵⁹. En vivo contraste, GARCÍA AÑOVEROS considera inconstitucionales la mayor parte de las normas incluidas en esta categoría, en el entendimiento que *“la exclusión de la prueba en contrario, no puede ser aceptada cuando la Constitución ha elevado a norma los principios de adecuación de la carga a la capacidad económica propia de un sistema fiscal moderno”*⁶⁶⁰; postura que, se entiende, trasluce una concepción del principio bajo análisis demasiado extrema, ya que prescinde de ponderar la influencia de otros principios de la tributación -como ser los de generalidad e igualdad- que podrían justificar un relativo alejamiento de la capacidad económica real del sujeto pasivo.

Cabe destacar, en este punto, que la Corte Suprema ha invocado este tipo de motivación para confirmar, en la causa “Asoc. de Socios Argentinos de la O.T.I.”⁶⁶¹, la constitucionalidad del art. 13 de la LIG (actual art. 14); norma que “presume”, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta, de fuente argentina, el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios en la explotación, en el país, de transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior. En efecto, el dictamen de la Procuración General de la Nación⁶⁶², que el tribunal cimero hizo suyo, sostuvo que los problemas relativos a la determinación y fiscalización de la cuantía de las ganancias, obtenidas por un sujeto del exterior, habían sido solucionadas por el legislador a través de ciertas “presunciones”. De lo contrario, expresó que *“resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme la cual los resultados deben atribuirse a la fuente nacional y al extranjero”*. De esta manera, e

⁶⁵⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 256.

⁶⁶⁰ Conf. GARCÍA AÑOVEROS, J., ob. cit., pág. 4035.

⁶⁶¹ CSJN, “Asoc. De Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición”, Fallos: 324:920, sent. del 3 de abril de 2001.

⁶⁶² Dictamen, de fecha 22 de junio de 2000, recaído en la causa “Asociación de Socios Argentinos de la OTI c/ Dirección General Impositiva s/ Repetición D.G.I.” (A. 124. XXXIV), que la Corte Suprema hizo suyo en Fallos: 324:920.

invocando jurisprudencia de larga data que había justificado la existencia de este tipo de mecanismos presuntivos⁶⁶³, convalidó la constitucionalidad de la regla de valoración contemplada en el art. 13 de la ley de impuesto a las ganancias vigente a la sazón.

Es decir que el tribunal justificó la aplicación de una típica regla de valoración con sustento en la imposibilidad práctica de determinar de otra manera la cuantía de la renta obtenida por el sujeto no residente. Es más, sostuvo que, de no admitirse tal recurso a la técnica presuntiva, el Estado se encontraría en la obligación de designar representantes en el extranjero para controlar las constancias de libros comerciales de quienes realizan actividades comerciales fuera del país.⁶⁶⁴

Por otro lado, la necesidad de entorpecer o evitar determinadas conductas elusivas puede motivar la utilización de reglas de valoración. En este sentido, ESCRIBANO LÓPEZ señala, con referencia a la doctrina del Tribunal Constitucional italiano, que no se *“considera violado el principio de capacidad contributiva cuando la ley establece como presupuesto de hecho del deber de contribuir un índice específico y concreto de capacidad (...), haciendo prevalecer el interés general de la recaudación tributaria en determinados casos en evitación de la evasión fiscal que se produciría, dada la no susceptibilidad de una estimación efectiva siempre que el grado de presunción no pueda ser considerado ‘privo di razionalità’”*⁶⁶⁵. En sentido concordante, el Tribunal Constitucional español ha justificado la utilización de reglas objetivas de valoración *“en*

⁶⁶³ Fallos: 190:547; 201:117; 221:644. Asimismo, el tribunal cimero expresó, en Fallos: 232:52, respecto de compañías extranjeras dedicadas a la actividad cinematográfica y gravadas en forma “presuntiva”, que *“surge en forma categórica el hecho de que el poder legislador nada ha improvisado sino que ante la condición especialísima en que se desarrolla el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear -con esa actividad industrial y comercial una categoría también especial de contribuyentes; y no exclusivamente porque sean extranjeras las compañías sino en razón de las formas o maneras como realizan sus actividades las mismas, que no permiten al Fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que producen y exhiben películas”*. Y agregó, en relación a la determinación de la extensión y cuantía del rédito de fuente nacional, *“la permanente dificultad en que se encuentra el Fisco para llegar a un efectivo esclarecimiento del punto”*.

⁶⁶⁴ En el mismo sentido, GOTLIB, Gabriel (*Vicios y mitos...*, cit., pág. 224) sostiene que si las autoridades fiscales no pueden auditar correctamente los gastos en que incurrió el sujeto del exterior, mal pueden pretender que lo hagan los particulares en su rol de agentes de retención. Por ello, el legislador ha establecido una serie de “presunciones” que no admiten prueba en contrario. En virtud de tales “presunciones”, a ciertos tipos de ingresos, tales como intereses y regalías, corresponden determinados porcentajes de ganancia neta.

⁶⁶⁵ Conf. ESCRIBANO LÓPEZ, F., ob. cit., pág. 199.

*la medida en que es susceptible de evitar eventuales actuaciones fraudulentas y satisfacer la exigencia de seguridad jurídica”.*⁶⁶⁶

La CSJN, por su parte, no ha formulado objeciones constitucionales a la regla de valoración contemplada en el art. 73 de la LIG (actual art. 76). Sin embargo, en la causa “Transener S.A.” decidió no aplicar el primer y quinto párrafo del art. 103 del reglamento -vigente a la sazón-, en cuanto disponían que la constatación de una diferencia -superior al 20% entre la tasa de interés pactada y la que debería imputarse- obligaba a reconocer “intereses presuntos”, en el entendimiento de que su aplicación resultaría contraria al principio de capacidad contributiva. Ello en razón de que el contribuyente había demostrado que, en las operaciones cuestionadas por el fisco, había obtenido un interés adecuado a las reglas de mercado, aunque inferior al establecido en el reglamento de la ley.

De esta manera, el tribunal cimero parece haber asociado el acatamiento de la regla del mercado al respeto del principio de capacidad contributiva y al cumplimiento del fin anti-elusivo de la norma. La Corte Suprema no formuló objeción alguna a que la regla de valoración -contemplada en el art. 73 de la ley (actual art. 76)- tuviera justificación en un propósito anti-elusivo, mas exigió que su aplicación no generara un resultado divorciado del aludido principio. Cabe destacar, en este punto, que el tribunal ni siquiera analizó si se configuraba un supuesto de confiscatoriedad, en los términos de su tradicional jurisprudencia.⁶⁶⁷

De acuerdo a la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema, resulta admisible el establecimiento de reglas de valoración en circunstancias especiales, con el objeto de combatir la elusión o evasión fiscal. Su aplicación, sin embargo, no debe generar un resultado alejado del principio de capacidad contributiva.

En lo que respecta al tercero de los motivos reseñados, se entiende que, en determinadas circunstancias, la conveniencia o necesidad de simplificar o facilitar la gestión también puede legitimar la utilización de reglas de valoración. Es decir que el

⁶⁶⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional español número 214/1994, del 14 de julio, FJ 5°. Citada por MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 258.

⁶⁶⁷ En el marco de la referida doctrina, el tribunal cimero ha señalado de manera invariable que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre otros).

relativo apartamiento del principio de capacidad contributiva puede resultar constitucionalmente aceptable, siempre que se trate de una regla razonable (art. 28 de la Constitución nacional) establecida con sustento en circunstancias excepcionales.

De acuerdo a MARÍN-BARNUEVO FABO, tales circunstancias podrían ser fundamentalmente dos. Que el importe de los bienes o derechos, cuantificable conforme a estas reglas, tenga tan poca entidad que resulte desaconsejable utilizar otros procedimientos de valoración -que resultarían desproporcionados para los fines que se persiguen-. O, en su caso, que la utilización de este instrumento de determinación de valores tuviera carácter voluntario para el sujeto pasivo.⁶⁶⁸

Como ejemplo de las circunstancias reseñadas por el mentado autor, cabe traer a colación el “Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes” (Monotributo), previsto en la ley 24.977. Se trata, vale destacar, de un régimen tributario integrado y simplificado, relativo a los impuestos a las ganancias y al valor agregado y al sistema previsional, destinado exclusivamente a los pequeños contribuyentes. Contempla una regla de valoración que cuantifica en su integridad la base imponible, a partir de la categorización de los contribuyentes (arts. 8 y 11 del Anexo de la ley 24.977).

Se advierte, en este punto, que la regla de valoración, contemplada en la ley 24.977, tiene por objeto tanto simplificar la labor de control y recaudación del organismo fiscal, como también facilitar el cumplimiento impositivo por parte de miles de pequeños contribuyentes⁶⁶⁹; sujetos que, en principio, no tienen los medios para elaborar y presentar declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, ni tampoco en lo relativo al sistema previsional. Además, se destaca que el régimen bajo estudio es de carácter optativo, por lo cual el contribuyente tiene la opción de declarar y tributar los aludidos tributos bajo el régimen general.⁶⁷⁰

⁶⁶⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 259/260.

⁶⁶⁹ Conf. GADEA, María de los Ángeles, GUZMÁN, Laura A. y JÁUREGUI, José L., ob. cit.

⁶⁷⁰ En el marco de la XXIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, celebrada en Córdoba en el año 2006, se abordó la problemática relativa a la determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a la pequeña y mediana empresa. En ese marco, se aprobó una resolución (disponible en <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx>; última visita el 4 de mayo de 2020 a las 15:56) mediante la cual se formularon, entre otras, las siguientes recomendaciones:

- Simplificar la determinación de la base imponible en la renta de los pequeños y medianos empresarios mediante la adopción, en los tributos respectivos, de métodos de determinación de sencilla aplicación de carácter opcional para esos contribuyentes y respetuosos de las garantías constitucionales.

Otros ejemplos de reglas de valoración de carácter optativo lo constituyen los incisos g) y h) del art. 104 de la LIG. Las mentadas reglas “presumen”, como ganancia neta sujeta a impuesto de los beneficiarios del exterior, el 60% de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país (inc. g), y el 50% de las sumas pagadas por la transferencia, a título oneroso, de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior. La aplicación de los aludidos coeficientes de ganancia neta no resulta inexorable, ya que los beneficiarios del exterior tienen la opción de declarar la materia imponible sobre base real.

A partir de lo expuesto, se entiende que las reglas de valoración importan -en general- un relativo alejamiento del principio de capacidad contributiva. Su establecimiento, claro, debe estar justificado en sólidas razones, atendiendo a que el principio de capacidad contributiva exige que se otorgue prioridad a la determinación del tributo sobre base real. Lo cual, vale destacar, permite explicar el “estado de sospecha” en el cual se ha colocado a las presunciones y ficciones a partir de “Hermitage S.A.”.⁶⁷¹

En ese marco, existe consenso en relación a que las reglas de valoración pueden encontrar justificación en la imposibilidad de utilizar otro criterio distinto de medición, la necesidad de entorpecer o impedir determinadas conductas elusivas, o la conveniencia de simplificar y facilitar la gestión tributaria⁶⁷². Desde esta perspectiva, el análisis de

-
- Que tales métodos, alternativos respecto del gravamen general sobre la renta, deben ser respetuosos de los principios de reserva de la ley y capacidad contributiva. Por ende, deben ser establecidos por ley y el legislador deberá elegir parámetros razonablemente demostrativos de la capacidad contributiva subyacente.

⁶⁷¹ Conf. LICHT, Miguel N., y VILLARRUEL, Gonzalo Ernesto, ob. cit., pág. 35. En este sentido, los autores sostienen que, en apariencia, en el espíritu de la sentencia, recaída en la causa “Hermitage S.A.”, hay una tendencia marcada a reputar, *ab initio*, como inconstitucional cualquier presunción legal absoluta o ficción.

Además, agregan que su encuadre como “categoría sospechosa” tendría singular importancia, ya que el test de razonabilidad resulta sometido a un escrutinio más severo. Tanto es así que no resultaría suficiente la mera invocación de un interés público para justificar su implementación, sino que el Estado emisor de la norma cuestionada debe probar que el fin tutelado por la norma no puede ser suficientemente alcanzado por medios menos estrechos (con cita de Fallos: 327:5184; 329:2986; 331:1715; 332:433, entre otros).

⁶⁷² SÁINZ DE BUJANDA, Fernando (ob. cit., pág. 234) se mostraba especialmente crítico con la utilización de valores objetivos en la cuantificación de la base imponible. Argumentaba que “ese principio de capacidad económica que atempera las prestaciones de los sujetos a sus facultades, solo puede concebirse haciendo que un sector importante de tributos recaiga sobre las rentas netas, trátase de la retribución de los factores, de los beneficios de las empresas o de las rentas globales de tipo personal. Lo que, en términos jurídicos, se traduce en el establecimiento de un amplio núcleo de hechos imponibles en los que la renta se erige en magnitud mensurable -esto es, en base imponible- para cuantificar los débitos.

compatibilidad de la regla de valoración con el principio de capacidad contributiva no puede prescindir del análisis relativo a la existencia de una motivación, objetivamente comprobable, que justifique su establecimiento. Tampoco de evaluar el contenido concreto de la regla de valoración, y su mayor o menor apartamiento con la regla y condiciones de mercado. Ello en razón de que, a partir del fallo de la CSJN dictado en la causa “Transener S.A.”, las condiciones de mercado pueden ser utilizadas como medida de comparación para determinar si la aplicación de las aludidas reglas resulta razonable en el caso concreto.

Si se toma el ejemplo de la regla de valoración mínima para el ajuar doméstico, establecida en el art. 22, inc. g), de la ley 23.966, se advierte que la norma en cuestión tiene por objeto facilitar la gestión tributaria -tanto para la administración fiscal como para el contribuyente-, y combatir potenciales conductas elusivas o evasivas de difícil fiscalización. Ciertamente resulta factible adoptar un mecanismo de medición sobre base real, pero la poca entidad de los bienes en cuestión torna desproporcionada -o, por lo menos, desaconsejable- su utilización. Si se toma en cuenta, además, la baja incidencia de la valoración mínima establecida para el ajuar doméstico -5% sobre la suma del valor total de los bienes gravados situados en el país y el valor de los inmuebles situados en el exterior- en la base imponible del tributo, se entiende que la norma bajo análisis resulta razonable y compatible con el principio de capacidad contributiva.

El art. 426 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por su parte, establece, como regla de valoración, que la base imponible de los vehículos, al efecto del pago del “impuesto de patentes sobre vehículos en general y de las embarcaciones deportivas o de recreación”, será establecida anualmente por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos. Al igual que en el caso anterior, la norma tiene por objeto facilitar la gestión tributaria -tanto para la administración fiscal como para el contribuyente-, y combatir potenciales conductas elusivas o evasivas. Si bien resultaba factible adoptar un mecanismo de auto-declaración y medición sobre base real, la poca

Es claro, por tanto, que a ese tipo de justicia fiscal -que hasta ahora, pese a muy sospechosos escepticismos, no ha sabido sustituirse por otro- sólo son útiles aquellos métodos que, por definición, aspiran a procurar certidumbre sobre las bases fiscales, y no los que, con invocación de otras ventajas -simplicidad, economicidad, agilidad, automatismo- se conforman con suministrar bases ‘presuntas’ -que yo he preferido llamar alternativas-”.

importancia relativa de los bienes involucrados torna desproporcionado la adopción de la aludida modalidad.

Se destaca, asimismo, que, para la confección de la tabla de valoración, la ley establece una serie de pautas que puede utilizar la administración fiscal; pautas entre las que se cuentan los valores asignados por la cámara representativa aseguradora automotriz, compañías aseguradoras de primer nivel, cuyas tablas de valuación comprendan al mayor número de marcas y modelos, y publicaciones especializadas en el ramo de vehículos, entre otras⁶⁷³. Ahora bien, en caso que la tabla de valoración evidenciara, en el caso concreto, un apartamiento de relevancia del valor de mercado, se considera posible plantear la vulneración del principio de capacidad contributiva. Ello en el entendimiento de que el establecimiento de reglas de valoración no puede derivar en la aplicación de valores caprichosos o ajenos a la realidad de mercado.

En definitiva, se entiende que, si bien la regla de valoración importa -en abstracto- un apartamiento del principio de capacidad contributiva, tal apartamiento no puede equipararse automáticamente con una transgresión o vulneración del mentado principio. En el análisis de compatibilidad de la regla de valoración con el principio bajo estudio, cabe ponderar la existencia de uno o más motivos que justifiquen que la determinación del tributo no sea realizada sobre base real. También corresponde analizar, en concreto, si la regla de valoración elegida por el legislador se corresponde o replica -en forma razonable- las reglas y condiciones de mercado. La respuesta negativa, sin embargo, no autoriza a concluir que existe una vulneración del principio de capacidad contributiva. Tanto el carácter optativo de la regla de valoración como el exiguo valor de los bienes involucrados podrían demostrar la proporcionalidad y razonabilidad de la regla en cuestión.

4.4. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

4.4.1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL

El principio de razonabilidad encuentra sustento en los arts. 28 y 33 de la Constitución nacional. Según el primero, *“Los principios, garantías y derechos*

⁶⁷³ Art. 426 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (texto según ley 6.505).

reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”⁶⁷⁴. Este artículo consagra la garantía de inalterabilidad del contenido esencial de los derechos fundamentales. Si bien una ley no puede alterar un derecho en su esencia, puede delimitarlo o regular su contenido o su ejercicio razonable⁶⁷⁵. También puede encontrarse el fundamento del aludido principio en el Preámbulo de la Constitución nacional, en cuanto menciona a Dios como “fuente de toda razón y justicia”, y se señala, como objetivo constitucional, el de “afianzar la justicia”.⁶⁷⁶

El principio bajo análisis constituye un principio general del derecho. Eso significa que goza de juridicidad, en cuanto resulta obligatorio en la aplicación del derecho en general. A partir de ello, puede sostenerse que el operador jurídico debe buscar la maximización de la razonabilidad, ya sea en la sanción de cualquier acto normativo, en la interpretación, en su aplicación y control. A su vez, significa que forma parte del ordenamiento jurídico, con independencia de que sea o no declarado en forma expresa.⁶⁷⁷

Desde esta perspectiva, se entiende que el principio de razonabilidad constituye un principio general del derecho, y opera como un límite constitucional al poder estatal. Asimismo, funciona como un criterio de control de las normas, con el objeto de asegurar su contenido sea conforme a derecho y que los derechos fundamentales no se vean afectados o alterados en su contenido esencial.⁶⁷⁸

Frecuentemente, la doctrina ha visto en el instituto del debido procesal legal sustantivo, del derecho estadounidense, el modelo del principio de razonabilidad en su versión argentina. Sin entrar a debatir la corrección de la mentada afirmación, lo cierto es que el análisis de la validez constitucional de una norma no puede limitarse a un mero control formal o adjetivo. Es necesario un control constitucional de razonabilidad y

⁶⁷⁴ El art. 28 de la Constitución nacional tiene por fuente el art. 20 del Proyecto de Constitución de Juan Bautista ALBERDI, que preceptuaba: “*Las leyes reglan el uso de estas garantías de derecho público; pero el Congreso no podrá dar ley que, con ocasión de reglamentar u organizar su ejercicio, las disminuye, restrinja o adultere en su esencia*”.

⁶⁷⁵ Conf. SAPAG, “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder del Estado: un estudio comparado”, *Dikaion*, ISSN 0120-8942, Año 22, Núm. 17 - 157 - 198, Chía, Colombia, diciembre 2008, pág. 22.

⁶⁷⁶ Conf. GARCÍA VIZCAINO, Catalina, “Razonabilidad de la tributación”, *La Ley*, 1992-D-1009. En opinión de la autora, si bien la raíz del principio de razonabilidad se encuentra en el art. 28 de la Constitución nacional, la piedra angular del mismo se encuentra en el art. 33 de la Carta Magna.

⁶⁷⁷ Conf. SAPAG, Mariano, “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 26.

⁶⁷⁸ Conf. SAPAG, Mariano, “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 26.

proporcionalidad sobre el contenido de la norma: los medios arbitrados y sus fines, y su respeto por los derechos fundamentales.⁶⁷⁹

En este sentido, BIDART CAMPOS enseñaba: “*la mera legalidad es insuficiente, si el contenido de la ley no es justo. De ahí que el principio de legalidad deba integrarse con el de razonabilidad. Ello quiere decir que existe un patrón, un criterio, un standard jurídico, que obliga a dar a la ley -y a los actos estatales de ella derivados, inmediata o mediatamente- un contenido razonable, justo, valioso*”. De modo que “*alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley, o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de esa ley sea razonable, sea justo, sea válido. Una ley irrazonable no satisface a la Constitución...*”.⁶⁸⁰

Se trata de un control de constitucionalidad con un sesgo sustantivo. El control sobre el contenido o la sustancia de una norma se hace teniendo en consideración la finalidad o finalidades de esta y los medios empleados, y se analiza la relación entre unos y otros y su conformidad con la Constitución⁶⁸¹. Este control se conoce como la exigencia de razonabilidad o proporcionalidad de las leyes.

En el derecho argentino, el principio de razonabilidad ha transitado un desarrollo similar al acontecido en los Estados Unidos, del cual ha obtenido su máxima influencia⁶⁸².

⁶⁷⁹ Conf. SAPAG, Mariano, “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 6.

⁶⁸⁰ BIDART CAMPOS, Germán J., *Derecho constitucional*, Ed. Ediar, t. II, Buenos Aires, 1966, págs. 118/119.

⁶⁸¹ Conf. SAPAG, Mariano, “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 6.

⁶⁸² Conf. BIANCHI, Alberto B., “Las llamadas ‘libertades preferidas’ en el derecho constitucional norteamericano y su aplicación en la jurisprudencia de la Corte Suprema argentina”, *Revista Régimen de la Administración Pública*, Año 13, noviembre 1990, núm. 146, págs. 7/49.

LINARES, Juan F. (*Razonabilidad de las leyes - El ‘debido proceso’ como garantía innominada en la Constitución Argentina*, Ed. Astrea, 2º ed. Actualizada -1º reimpresión-, Buenos Aires, 1984, págs. 69/74) mencionaba cuatro momentos o periodos en la evolución de la Corte Suprema de Estados Unidos con respecto a la aplicación de la garantía. 1º) Se concibe al debido proceso solo como garantía procesal. Es decir, el tribunal no se considera con atribuciones para rever el arbitrio del legislador. 2º) Periodo de la interpretación mecánica o legalista de las enmiendas V (en asunto criminal “nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo ni ser privado de su vida, de su libertad y de sus bienes sin debido proceso legal) y XIV (“Ningún Estado podrá hacer...ni privar a una persona de su vida, de su libertad o de su propiedad sin debido proceso legal, ni denegar a cualquier persona la igual protección de la ley”), que coincide con el comienzo y florecimiento de la concepción del debido proceso como garantía adjetiva y sustantiva. Se sostuvo que la carga de la prueba recaía sobre quien invocara la constitucionalidad de la ley. 3º) Jurisprudencia sociológica. No pone la carga de la prueba exclusivamente sobre quien defiende la ley, sin dejar de reconocer su atribución de rever el arbitrio legislativo. Para estimar la razonabilidad de la ley, el tribunal tiene en cuenta los hechos sociales, al igual que las exigencias naturales y culturales que llevaron a dictarla. 4º) Se caracteriza por una más acentuada vuelta a la imposibilidad de revisar los fundamentos del arbitrio legislativo, pero no como principio rígido, sino como cuestión de hecho.

Como ocurre en el derecho estadounidense, el principio carece de una concreción o definición precisa en nuestro país. La Corte Suprema -si bien ha sido la responsable de su consagración en el derecho argentino- ha aplicado la exigencia de razonabilidad con gran flexibilidad.

Como bien apunta GARCÍA VIZCAÍNO, se distinguen dos tipos de razonabilidad e irrazonabilidad jurídica: la de ponderación y la de selección.⁶⁸³

Para que exista razonabilidad de la ponderación, debe haber cierta igualdad o equivalencia axiológica entre el antecedente y el consecuente de endonorma y perinorma. En la endonorma, el antecedente es la situación coexistencial dada (H), en tanto que el consecuente es el debe ser (cópula proposicional), la prestación de alguien (P) como alguien obligado (Ao) ante alguien titular (At). En la perinorma, el antecedente consiste en el entuerto dado como no prestación (no P), siendo el consecuente el debe ser (cópula proposicional), la sanción del responsable (S) impuesta por un funcionario público (Fo) merced a la pretensión de la comunidad (pC). La razonabilidad de la ponderación constituye un caso de razonabilidad de la imputación, que, en el derecho estadounidense, se conoce como *balance of convenience rule*. Como bien ejemplifica LINARES, sería irrazonable la imputación si, en nuestro país, al hecho de ser propietario de un bien que vale \$1.000.000 se le impusiera un gravamen de \$900.000. O si se imputara la pena de muerte al incumplimiento de esa prestación⁶⁸⁴. A la razonabilidad de la ponderación alude la teoría de los tributos confiscatorios, ya que debe establecerse si a determinado hecho impositivo, como hecho antecedente de una endonorma, puede imputársele un tributo con monto exorbitante. Para lo cual es necesario examinar si existe equilibrio, proporción, igualdad entre el hecho antecedente y la prestación.⁶⁸⁵

En materia impositiva, por la garantía de razonabilidad se establecieron las siguientes reglas: a) que los impuestos deben ser creados para fines públicos; b) que deben operar, de modo uniforme, sobre aquellos en quienes recae, sin perjuicio de las distinciones razonables en categorías; c) que la persona o la propiedad gravada debe estar de algún modo bajo la jurisdicción del ente que crea el impuesto; d) que, en las clasificaciones y percepción de impuestos, deben acordarse ciertas garantías contra la injusticia, tales como la oportunidad de ser oído antes de quedar firme la clasificación y liquidación (conf. LINARES, Juan F., *Razonabilidad de las leyes...*, cit., págs. 38/39).

⁶⁸³ Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, "Razonabilidad de...", cit.

⁶⁸⁴ Conf. LINARES, Juan F., *Razonabilidad de las leyes...*, cit., págs. 114 y 116.

⁶⁸⁵ Conf. LINARES, Juan F., *Razonabilidad de las leyes...*, cit., págs. 167 y 180.

La razonabilidad de la selección, por su parte, se refiere a la valoración “*de ciertas circunstancias del caso para elegir unas y eliminar otras en la determinación del hecho antecedente al cual se imputa una consecuyente (prestación o sanción)*”⁶⁸⁶. Esta especie se encuentra emparentada con el principio de igualdad, de larga evolución, en cuanto a su significación, en la jurisprudencia de la Corte Suprema.⁶⁸⁷

CORTI, por su parte, señala que existe una tercera limitación al poder tributario y a los derechos subjetivos del fisco, que puede ser encuadrada dentro del estándar constitucional de razonabilidad. Puntualmente, refiere a la exigencia de que los instrumentos tributarios sean coherentes -tanto en su diseño como en su aplicación- con su matriz técnica o esencia económico-jurídica⁶⁸⁸. De esta manera, resultaría incoherente que el legislador crease un tributo indirecto, cuya economía exige la traslación, y le asignara carácter retroactivo, de manera tal que incidiera en operaciones concluidas con anterioridad a la vigencia de la norma. Ello en razón de que se transformaría el tributo indirecto en uno directo a la rentabilidad, desnaturalizándose su esencia económico-jurídica. Sería también incoherente que el legislador crease un tributo trasladable al consumo y prohibiera su traslación mediante, por ejemplo, la fijación o mantenimiento de tarifas o precios que no lo contemplen en la composición del costo, al convertirlo así en un tributo directo a la renta en oposición a su naturaleza y función propias.⁶⁸⁹

En relación a lo expuesto, cabe poner de resalto que los primeros fallos, en los que se declaró la inconstitucionalidad de una norma tributaria mediante la utilización de un

⁶⁸⁶ LINARES, Juan F., *Razonabilidad de las leyes...*, cit., págs. 151/152.

⁶⁸⁷ Conf. LINARES QUINTANA, Segundo V. (*Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional - argentino y comparado-*, t. 4, Ed. Alfa, Buenos Aires, 1956, págs. 423/424) sintetiza las condiciones de la regla de igualdad fiscal, al crearse categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes, en las siguientes: 1°) Todos los contribuyentes, comprendidos en una misma categoría, deben recibir el mismo tratamiento; 2°) la clasificación ha de ser razonable, es decir, debe tener razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata; 3°) la clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas; 4°) “*el trato diferencial debe comportar la justa igualdad que la Constitución llama equidad, que toma en consideración las diferencias que caracterizan a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trata, para determinar quiénes son iguales, así como la relación que la obligación impuesta por la ley mantenga con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación, para determinar si son o no iguales las circunstancias*”; 5°) debe respetarse la uniformidad y la generalidad; 6°) la tasa del tributo puede considerar no sólo la capacidad contributiva del sujeto, sino también la medida de su deber de contribuir.

⁶⁸⁸ Conf. CORTI, Aristides H., *Estudios de derecho constitucional tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994, pág. 293.

⁶⁸⁹ Conf. EGUEZ, Herminia y SIMESSEN DE BIELKE, Sergio A., “El principio de razonabilidad en la ley tributaria y sus reglamentos”, *Periódico Económico Tributario*, 2005, 411.

control constitucional de razonabilidad, fueron dictados en las causas “Hileret”⁶⁹⁰ y “Rougès y Rougès”⁶⁹¹. En los referidos casos, se controvertía la constitucionalidad de una norma que pretendía gravar el excedente de la producción de azúcar que, por cuota, establecía la propia ley de la Provincia de Tucumán. En su oportunidad, la Corte Suprema decretó la inconstitucionalidad de la norma -por aplicación de los arts. 14 y 28 de la Constitución nacional- en el entendimiento que alteraba los derechos de trabajar y ejercer industria lícita y los principios de igualdad ante la ley y como base del impuesto. De esta manera, dejó sentada su postura inflexible a la hora de controlar legislación en materia de derecho de propiedad. En este sentido, dio a entender que recaía sobre estas normas una fuerte presunción de inconstitucionalidad que el Estado debía sortear mediante una prueba contundente; prueba que permitiera acreditar que la finalidad era de orden público, que justificara los medios empleados y que los derechos y las garantías constitucionales no se veían alterados.⁶⁹²

Ahora bien, en el fallo “Ercolano”⁶⁹³, del año 1922, la Corte Suprema se pronunció en favor de la constitucionalidad de una ley que congelaba el precio de los alquileres. Por primera vez, el tribunal hizo uso de la locución “razonabilidad”, al expresar que la ley en cuestión satisfacía las “condiciones necesarias de su razonabilidad”⁶⁹⁴. Si bien no detalló cuáles eran esas condiciones, postuló que quien alega la inconstitucionalidad de la norma debe probar su falta de razonabilidad⁶⁹⁵. La exigencia de la razonabilidad de las leyes se

⁶⁹⁰ CSJN, “Hileret y Rodríguez c/ Provincia de Tucumán”, Fallos 98:20, sent. del 5 de septiembre de 1903.

⁶⁹¹ CSJN, “Rougès y Rougès c/ Provincia de Tucumán”, Fallos: 101:81, sent. del 27 de diciembre de 1904.

⁶⁹² Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 19. Como bien apunta el autor, luego de dictado el fallo en la causa “Hileret”, se sucedieron otras sentencias que marcaron esa línea jurisprudencial. Entre ellas, refiere a la sentencia dictada en la causa “Canale” (Fallos: 118:278), en donde la Corte Suprema manifestó que, de acuerdo con los arts. 14, 17, 19, 20 y 28 de la Constitución nacional, debe existir una relación entre la medida legislativa y sus fines, y conformidad con el ordenamiento constitucional. Aunque -según la postura del máximo tribunal, que se sostuvo en el tiempo- los jueces no están llamados a examinar la oportunidad y conveniencia de la medida legislativa.

⁶⁹³ CSJN, “Ercolano, Agustín c/ Lantieri Renshaw, Julieta”, Fallos: 136:161, sent. del 28 de abril de 1922.

⁶⁹⁴ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 19.

⁶⁹⁵ Como bien apunta SAPAG, Mariano A. (“El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 19), la Corte Suprema invirtió, de esta manera, la carga de la prueba con respecto a lo sentado en “Hileret”. En “Ercolano”, el tribunal sostuvo que: “no habiéndose...acreditado en el juicio que el alquiler devengado el 1° de enero de 1920 por la habitación de que se trata, no fuese razonable en el momento de la promulgación de la ley y dado el corto tiempo transcurrido entre esas dos fechas, cabe presumir que el

consolidó, a partir del fallo “Ercolano”, como una garantía constitucional que el interesado puede invocar y probar para obtener una declaración de inconstitucionalidad.⁶⁹⁶

La postura del tribunal cimero quedó confirmada en la causa “Avico c/ de la Pesa”⁶⁹⁷, fallada en el año 1934. En esta, se discutía la constitucionalidad de una ley que establecía una prórroga de tres años a los contratos de mutuo con garantía hipotecaria, y una reducción de la tasa de interés al 6% durante ese periodo. A partir de una extensa fundamentación, la Corte Suprema tomó como modelo la jurisprudencia de la Suprema Corte de Estados Unidos en relación a la noción de poder de policía y el principio de razonabilidad como su límite (el debido proceso legal sustantivo)⁶⁹⁸. En ese marco, realizó una vinculación entre tres cuestiones de derecho constitucional: la noción y justificación del poder de policía, los alcances del control de la legislación de emergencia, y la garantía de razonabilidad como criterio de control y límite al ejercicio del poder de policía. Luego de justificar la aplicación de un poder de policía en sentido amplio, formuló un análisis de la norma controvertida y sostuvo que la misma debe guardar un fin legítimo y que sus disposiciones deben ser justas y razonables.

En “Inchauspe c/ Junta Nacional de Carnes”⁶⁹⁹, del año 1944, la Corte Suprema confirmó los alcances del principio de razonabilidad sentados en “Avico”. En ese marco, sostuvo que la agremiación obligatoria -que establecía la ley que creaba la Junta Nacional de Carnes- no aparecía como una imposición “*arbitraria o caprichosa del legislador, sino como el medio de salvaguardar sus intereses y también los de todos los habitantes del país, y la economía nacional, afectados por la crisis de la ganadería*”. Como bien apunta SAPAG, la argumentación del tribunal trasluce dos notas de interés. En primer lugar, hace referencia a la arbitrariedad como concepto antinómico de razonabilidad. En

límite fijado por la ley 11.157 satisface en el caso las condiciones necesarias de razonabilidad y que, por consiguiente, no ha sido vulnerada la garantía del art. 17 de la Constitución”.

⁶⁹⁶ Conf. SAPAG, Mariano, A. “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 19.

⁶⁹⁷ CSJN, “Avico, Oscar Agustín c/ De la Pesa, Saúl G.”, Fallos 172:21, sent. del 7 de diciembre de 1934.

⁶⁹⁸ Conf. SAPAG, Mariano, A. “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 20.

⁶⁹⁹ CSJN, “Pedro Inchauspe Hermanos c/ Junta Nacional de Carnes”, Fallos 199:483, sent. del 1º de septiembre de 1944.

segundo lugar, formula un análisis entre los medios y la finalidad de la norma para legitimar su contenido razonable y no arbitrario o caprichoso.⁷⁰⁰

En “Cine Callao”⁷⁰¹, por su parte, el tribunal cimero realizó un examen más sistemático de los medios y fines de la norma, a efectos de comprobar su razonabilidad. Analizó la constitucionalidad del fin de la norma, para luego comprobar si los medios eran o no adecuados y proporcionados a dicha finalidad. Sin embargo, aclaró que no corresponde juzgar acerca del “mérito” o “eficacia” de la misma, tal como lo había hecho en el caso “Inchauspe”.⁷⁰²

En “Irizar”⁷⁰³, la Corte Suprema analizó si los medios empleados por la norma se correspondían con la finalidad perseguida. A su vez, examinó la relación entre los medios y los fines, su proporcionalidad y su compatibilidad con el ordenamiento constitucional, de modo que no se impidiera el ejercicio de un derecho fundamental.⁷⁰⁴

A partir de la reseña efectuada, puede sostenerse que, de acuerdo al tribunal cimero, el principio de razonabilidad exige: 1) que la norma persiga una finalidad constitucional; 2) que los medios sean adecuados (exigencia de eficacia) con respecto a los fines; 3) que los fines guarden algún grado de proporcionalidad con respecto a los fines; y 4) que no se alteren los derechos fundamentales. A su vez, ha sostenido que quien debe probar la falta de razonabilidad es aquel que alega la inconstitucionalidad, y que no constituye función de los jueces juzgar acerca de la oportunidad, mérito o conveniencia de la medida -lo que excluiría la posibilidad de realizar un juicio de necesidad-.⁷⁰⁵

La Corte Suprema y los tribunales inferiores hacen uso de este principio a la hora de examinar la validez constitucional del contenido de las normas. Si bien se lo suele aplicar con gran flexibilidad, se puede decir que conduce siempre al análisis de la relación entre los medios y los fines de una norma y su compatibilidad con el ordenamiento constitucional. La regulación de los derechos fundamentales -el ejercicio del poder de policía- encuentra una valla infranqueable: para ser razonable, los medios deben guardar

⁷⁰⁰ Conf. SAPAG, Mariano, A. “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 20.

⁷⁰¹ CSJN, “Cine Callao”, Fallos: 247:121, sent. del 22 de junio de 1960.

⁷⁰² Conf. SAPAG, Mariano, A. “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 20.

⁷⁰³ CSJN, “Irizar, José Manuel c/ Misiones, Provincia de s/ Inconstitucionalidad”, Fallos: 319:1934, sent. del 12 de septiembre de 1996.

⁷⁰⁴ Conf. SAPAG, Mariano, A. “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 21.

⁷⁰⁵ Conf. SAPAG, Mariano, A. “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 21.

una relación adecuada y proporcionada con los fines, y, además, la medida no debe alterar el contenido esencial de los derechos y las garantías constitucionales.⁷⁰⁶

4.4.2. EL CONTROL CONSTITUCIONAL DE RAZONABILIDAD

El principio de razonabilidad constituye una herramienta eficaz y ampliamente difundida en los estrados judiciales, para el control constitucional del contenido de la actividad legislativa, administrativa y judicial, que recae sobre el contenido de las normas. El control constitucional, que permite el principio de razonabilidad, se traduce en un análisis de la relación razonable y proporcionada entre los medios arbitrados y las fines del acto normativo; análisis que exige la legitimidad constitucional de los fines de la norma, la idoneidad de los medios para alcanzar aquellas finalidades, la indispensabilidad de la medida, la proporcionalidad entre los medios (costos) y los fines (beneficios) de la medida, y la compatibilidad general con el resto de los fines constitucionales plasmados en los derechos fundamentales.⁷⁰⁷

El control constitucional de razonabilidad opera como criterio sustancial de control en la aplicación e interpretación del derecho. En función de ello, en primer lugar, los jueces deben analizar la norma de modo que esta guarde una relación razonable entre los medios y los fines legítimos o constitucionales. En segundo lugar, para que la norma sea constitucionalmente válida, corresponde que la misma -y, con esto, la finalidad o finalidades propuestas y los medios empleados para conseguirlas- esté de acuerdo con el resto de las finalidades constitucionales y sus principios (para lograr también la optimización de estos). En este sentido, un completo control constitucional de razonabilidad debe incluir el examen acerca de la afectación de los derechos fundamentales y su contenido esencial.⁷⁰⁸

⁷⁰⁶ Conf. SAPAG, Mariano, A. “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 23.

⁷⁰⁷ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 46. De acuerdo al autor, el principio de razonabilidad se presenta en el derecho de diversas formas: como principio, como criterio de interpretación, como derecho y garantía, como herramienta para el control material de constitucionalidad y como máxima para determinar el contenido esencial de los derechos fundamentales. Agrega, en este sentido, que ninguna de estas concepciones excluye las otras. En todas, la esencia es la misma: se exige la justificación, la congruencia y la relación razonable y proporcionada entre los medios empleados y los fines pretendidos, ya sea de un acto interpretativo, de un enunciado jurídico, o de la conducta de un determinado sujeto u órgano.

⁷⁰⁸ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 183/184.

En ese marco, el principio bajo examen exige analizar la constitucionalidad de la finalidad, ya que no cualquier finalidad propuesta es compatible con la Constitución. También resulta necesario examinar si el medio afecta, limita, restringe o altera el contenido esencial de otros derechos fundamentales de acuerdo con la finalidad de los mismos, y el bien humano protegido. Esto a efectos de dar máxima eficacia a la Constitución y lograr la armonización de los derechos. En ningún caso puede postergarse un derecho, ya que, quien tiene derecho, merece su protección.⁷⁰⁹

Se entiende, en este punto, que el control constitucional de razonabilidad se realiza aplicando una serie de reglas o juicios a las leyes que son sometidas a su rigor en un caso contencioso. De acuerdo con el sistema de los tres sub-principios de la jurisprudencia continental⁷¹⁰, corresponde analizar la razonabilidad o proporcionalidad de una medida aplicando los siguientes juicios en forma escalonada y excluyente⁷¹¹:

- A. *El juicio o sub-principio de adecuación (o idoneidad)*. En primer lugar, corresponde detectar la finalidad de la medida, para determinar si es constitucional y socialmente relevante. Una vez detectado el fin, se debe analizar si el medio es idóneo para alcanzarlo. Se trata de un juicio de eficacia; es decir, el medio debe lograr, de algún modo, la finalidad propuesta.

- B. *El juicio o sub-principio de necesidad (o indispensabilidad)*. Debe examinarse el grado de proporcionalidad de la medida con respecto a otras igualmente eficaces o más

⁷⁰⁹ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 185.

⁷¹⁰ Mariano SAPAG (“El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 171/172) explica que la jurisprudencia del Tribunal Federal alemán sostiene que son tres sub-principios los que se derivan de la máxima de proporcionalidad: el sub-principio de idoneidad o adecuación, el sub-principio de necesidad o indispensabilidad, y el sub-principio de proporcionalidad en sentido estricto.

Se trata de tres aspectos, conforme a los cuales se compara la proporción existente entre el principio protegido por el medio arbitrado, y el principio protegido por la finalidad querida. Es decir, se controla la constitucionalidad de los actos de gobierno sobre la base de un análisis entre la medida y los fines pretendidos.

El primer sub-principio exige una adecuación de los medios a los fines; es decir, que los medios empleados resulten aptos para lograr la finalidad legítima perseguida. El sub-principio de necesidad examina que el medio empleado sea el menos “restrictivo” sobre el derecho fundamental en juego. Por último, mediante el juicio de proporcionalidad, en sentido estricto, se suele realizar una ponderación entre los principios jurídicos, aunque esto se traduce en un examen entre las ventajas y los sacrificios de la medida.

Estos sub-principios se aplican de una manera sucesiva y escalonada, de modo tal que, si no se logra atravesar uno de ellos, la norma debe ser declarada inconstitucional.

⁷¹¹ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 186/187.

eficaces aún. Para ello, se buscarán otras medidas igualmente eficaces o más eficaces aun⁷¹². Una medida más eficaz no necesariamente atravesará este *test*, ya que lo que se busca mediante este es la eficiencia; es decir, que la medida más eficaz y más proporcionada. Si existen otras medidas más eficientes, la implementada no superará este juicio y deberá ser declarada inconstitucional.⁷¹³

- C. *El juicio o sub-principio de proporcionalidad en sentido estricto*. Requiere que la medida mantenga una “relación razonable” con la finalidad. Se examina la relación costo-beneficio de la medida con respecto a su finalidad. Es decir, entre lo obtenido mediante la medida y lo que se impide por ello. Sin embargo, para un examen completo de razonabilidad, se debe insertar aquí el juicio de alteración o afectación del contenido esencial.⁷¹⁴

A partir de lo expuesto, se entiende que los juicios del control de razonabilidad pueden ser desglosados en siete preguntas⁷¹⁵ que el operador debe plantearse:

- a) ¿Cuáles son las finalidades mediatas e inmediatas de la norma?
- b) La finalidad, ¿es constitucional?
- c) La finalidad, ¿es socialmente relevante?
- d) ¿Es adecuado el medio empleado?
- e) ¿Es necesario o indispensable el medio empleado?
- f) ¿Es proporcionada la medida con respecto a los fines?
- g) ¿Respeto el contenido esencial de los derechos en juego?

Como bien apunta SAPAG, las preguntas a), b) y c) pueden unificarse en un solo juicio acerca de la finalidad de la norma. El punto d) viene a ser el juicio de adecuación de la norma. El punto e), el juicio de necesidad. La pregunta f), el juicio de

⁷¹² En general, la doctrina y jurisprudencia señalan que la medida adoptada debe ser la “menos restrictiva” de un derecho entre otras igualmente eficaces (conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 186 -nota al pie n° 121-).

⁷¹³ De acuerdo a SAPAG, Mariano A. (“El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 187 -nota al pie n° 122-), la Corte Suprema no aplica este principio. Ello en razón de que considera que las razones de mérito, oportunidad o conveniencia de una norma no son justiciables (con cita de Fallos: 199:483; 247:121).

⁷¹⁴ Conf. TOLLER, Fernando M., “La resolución de los conflictos entre derechos fundamentales. Una metodología de interpretación constitucional alternativa a la jerarquización y el *balancing test*”, en Eduardo Ferrer Mac-Gregor (coord.), *Interpretación constitucional*, Porrúa, México, 2005, pág. 1271.

⁷¹⁵ El modelo, conforme a estas siete preguntas, es tomado del profesor Fernando TOLLER, tal como lo expone en sus clases de Derecho Constitucional.

proporcionalidad. Y la pregunta g) el juicio de afectación o alteración del contenido esencial de los derechos en juego. De este modo, el control de razonabilidad supone cinco juicios.⁷¹⁶

Asimismo, cabe poner de resalto que el control constitucional de razonabilidad debe realizarse tanto sobre la letra de la ley como sobre los casos de aplicación. Una norma puede ser irrazonable respecto a una situación particular de aplicación y, por ello, podrá ser declarada inconstitucional respecto del caso concreto. Por ejemplo, una medida puede resultar adecuada a su finalidad, ya que la experiencia indica que la misma se cumple empleando los medios regulares. Sin embargo, la ley puede ser inadecuada en el caso particular.⁷¹⁷

Es decir que la ley, considerada en forma abstracta, puede resultar adecuada, necesaria y proporcionada. Pero, analizada en el caso concreto, puede ocurrir que no supere alguno de estos juicios. En caso que el juez detecte la falta de razonabilidad de la aplicación de la ley en el caso concreto, está obligado a declarar la inconstitucionalidad. Además, puede invalidar una parte de la disposición manteniendo vigente la otra para el caso en análisis.⁷¹⁸

4.4.2.1. EL JUICIO DE FINALIDAD

El primer juicio que corresponde formular, con el objeto de evaluar la razonabilidad de una norma en concreto, requiere indagar acerca de la finalidad o las finalidades de la misma.

El juicio en cuestión exige, para un correcto control de constitucionalidad sobre la base de la razonabilidad, investigar y determinar la finalidad o las finalidades que persigue la norma. Resulta posible que una norma, o una disposición particular, no persiga finalidad alguna, por lo cual debería declararse su inconstitucionalidad, ya que toda norma debería perseguir una finalidad legítima.⁷¹⁹

⁷¹⁶ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 187.

⁷¹⁷ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 188.

⁷¹⁸ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 188/189.

⁷¹⁹ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 189.

Es preciso entonces que el juez formule una interpretación teleológica de la norma, y que no se limite a desentrañar la intención del legislador o a evaluar la exposición de motivos. Se impone descubrir la finalidad real detrás de ella. Por tal motivo, el operador jurídico debe tener en cuenta, entre otros aspectos, las circunstancias fácticas y jurídicas extrínsecas a la sanción de la norma. Es decir, los hechos que motivaron la medida, los antecedentes y las fuentes jurídicas, etc. En cuanto a su análisis intrínseco, generalmente los propios medios empleados evidencian la finalidad de la medida. El juez puede tener en cuenta la finalidad de los medios, de acuerdo con lo que la experiencia demuestra como efectos de los mismos.

En lo que respecta a la finalidad de la norma o disposición bajo análisis, debe tenerse en cuenta tanto la finalidad mediata como la inmediata. Esta es la primera que surge de la propia ley, luego de realizar una interpretación teleológica. Aquélla es la que se logra a partir de la finalidad inmediata, y se puede llegar a un ordenamiento jurídico superior. La finalidad mediata puede ser el logro de un determinado objetivo constitucional, puede consistir en la función que cumple la norma dentro de un determinado campo del derecho, etc.⁷²⁰

El paso siguiente consiste en verificar si la finalidad de la norma se conforma a la Constitución, y no está prohibida explícita o implícitamente.⁷²¹

Finalmente, corresponde determinar si la finalidad es socialmente relevante. Es decir que la finalidad debe tender a la justicia y al bien común; no al interés de ciertas personas en particular. A su vez, también quiere decir que la finalidad, que se pretende lograr, no debe vulnerar el principio de subsidiariedad. Si la misma finalidad se puede lograr, igual o más eficientemente, sin intervención del Estado, este debe abstenerse de legislar en la materia.⁷²²

4.4.2.2. EL JUICIO DE ADECUACIÓN

El juicio de adecuación o idoneidad analiza la eficacia de los medios adoptados frente a la finalidad perseguida por la norma. De esta manera, una norma que establezca

⁷²⁰ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 189/190.

⁷²¹ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 190.

⁷²² Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 190.

medios que no sean capaces de lograr la finalidad deseada debe ser declarada inconstitucional por irrazonable.⁷²³

El análisis bajo comentario debe realizarse en el momento y las circunstancias de la aplicación de la norma. De modo que, si era inadecuada al momento de su sanción, pero resulta adecuada posteriormente, es razonable. Debe analizarse si es que en general los medios no logran la finalidad, o en el caso concreto. Es decir, si para tal situación o para determinado sujeto, la norma es inadecuada.

Finalmente, cabe aclarar que la adecuación puede evaluarse y probarse por distintos medios. Basta que la norma alcance de algún modo -incluso parcialmente- la finalidad, ya que lo que se juzga es la eficacia y no la eficiencia.⁷²⁴

4.4.2.3. EL JUICIO DE NECESIDAD

El juicio de necesidad indaga si la norma es la que menos restringe el derecho fundamental, en comparación con otras normas eficaces⁷²⁵. BERNAL PULIDO, en cambio, sostiene que la medida debe ser la más benigna entre otras medidas igualmente eficaces.⁷²⁶

De acuerdo a SAPAG, lo que debe analizarse, ante todo, es la eficiencia⁷²⁷ de la medida en comparación con otras medidas eficaces. De acuerdo con el principio de necesidad, la norma constitucional debe ser la más eficiente entre otras alternativas

⁷²³ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 190/191.

⁷²⁴ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 191.

⁷²⁵ SAPAG, Mariano A. (“El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 192) sostiene que todo medio restrictivo es inconstitucional. Además, sostiene que una definición de tal tipo no contempla, o no incluye en forma correcta, las regulaciones de los derechos sociales. En estos, al Estado le es requerido un deber de prestación efectiva. En ese marco, se pregunta: ¿cómo puede decirse que la prestación efectiva es la menos restrictiva del derecho social afectado? En cambio, sostiene que, si se define esta exigencia de modo positivo como la necesidad de regular del modo más eficiente, claramente se incluye toda regulación de un derecho de prestación efectiva.

⁷²⁶ Conf. BERNAL PULIDO, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, pág. 734.

⁷²⁷ Cabe distinguir, en este punto, entre eficacia y eficiencia. La primera es la idoneidad de la medida para alcanzar la finalidad. Es decir, los efectos obtenidos son los deseados, de modo que puede afirmarse que la medida es eficaz o que goza de efectividad. Una medida eficiente, en cambio, no solo es aquella que logra la finalidad, sino que lo hace del mejor modo. La eficiencia supone eficacia, o efectividad, por lo que el análisis de idoneidad es siempre previo al de necesidad (conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 191 -nota al pie n° 139-).

posibles. Es decir que debe implementarse la medida que mejor logre la finalidad propuesta; una norma ineficiente no superará el juicio bajo análisis.⁷²⁸

Se advierte que el juicio de necesidad funciona como una suerte de control de calidad de las normas que regulan los derechos fundamentales. Es una exigencia del principio de razonabilidad que la norma, que se adopte para alcanzar la finalidad requerida, sea la mejor y no solo eficaz (adecuada). En ese marco, resulta necesario considerar las circunstancias de la medida: tiempo, modo y lugar. La norma razonable será, entre otras cosas, la que resulte más económica, la que logre la finalidad en el menor tiempo posible, la que conlleve los menores costos y esfuerzos para la comunidad, la que regule la menor cantidad de supuestos de hecho y sujetos alcanzados, etc.

El juicio en cuestión resulta relevante en la aplicación del control de constitucionalidad para el caso concreto. Ello en razón de que una norma, considerada en forma abstracta, puede no resultar irrazonable, pero, llevada a los casos de aplicación, puede resultar que hayan quedado incluidos algunos supuestos que no merecían quedar comprendidos por la norma. Ya sea porque se generaría, respecto de ellos, una suerte de carga no igualitaria, o porque no son relevantes para el logro de la finalidad. Es lo que se conoce, en el derecho estadounidense, como los defectos legales de la sobre-comprensión (*overinclusiveness*) de las leyes; es decir, que comprende más supuestos de los que debería alcanzar. O también el defecto de la vaguedad (*vagueness*), en cuanto la ley no define con precisión los supuestos alcanzados, de modo que se genera cierta incertidumbre. En la vereda opuesta, una norma también puede resultar infra-comprensiva (*underinclusiveness*), por dejar afuera supuestos que deberían quedar comprendidos. Todos estos defectos legales, vale destacar, podrían ser atacados mediante el juicio de necesidad.⁷²⁹

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe aclarar que, en principio, los jueces se eximen de realizar el juicio de necesidad en nuestro país, ya que entienden que no pueden juzgar la oportunidad, el mérito o la conveniencia de la medida⁷³⁰. Lo cierto, sin embargo, es que,

⁷²⁸ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 191.

⁷²⁹ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 192.

⁷³⁰ LINARES, Juan F. (*Razonabilidad de las leyes. El ‘debido proceso’ como garantía innominada en la Constitución Argentina*, 2 ed., Buenos Aires, Astrea, 2002, págs. 138/139) explica que el razonamiento de la Corte Suprema, para evitar este juicio de necesidad, es que: “no corresponde a los jueces merituar si el medio elegido es el mejor, entre varios posibles, desde el ángulo técnico-social, es decir, si el elegido es

en varias oportunidades, se ha formulado este juicio encubiertamente a la hora de analizar la proporcionalidad de la medida.⁷³¹

Como bien apunta CIANCIARDO, el control de necesidad puede verse justificado en determinados casos de existencia manifiesta de otros medios que son a todas luces más eficientes. En este sentido, argumenta que constituye un desacierto que los jueces se eximan de este control, y resume su postura en seis argumentos. En primer lugar, los derechos se consideran operativos y corresponde a los jueces otorgar máxima operatividad a ellos. En segundo lugar, los derechos tienen una “vertiente positiva”, de acuerdo con la cual los órganos públicos cumplen una función activa de promoción, por lo que los jueces también están llamados a ella. En tercer lugar, se puede convertir al principio de razonabilidad en un medio para terminar justificando fuertes injerencias en los derechos fundamentales, o, al menos, se lo juzga encubiertamente sin mayor fundamentación. En cuarto lugar, la misma idea de principio significa que deben ser optimizados, y entonces no cabe limitar su aplicación cuando están llamado a su maximización. En quinto lugar, la teoría jurídica contemporánea reconoce que es imposible una aplicación mecánica de la ley, y que los jueces no pueden escapar de la valoración. Finalmente, postula que el juicio de necesidad debe armonizarse con el de autocontención o la declaración de inconstitucionalidad como *última ratio* del ordenamiento jurídico.⁷³²

BIDART CAMPOS, por su parte, enseñaba que, para saber si una medida (*v.gr.* norma, acto, etc.) es razonable o no lo es, no basta verificar si esa medida es conducente al fin propuesto. En rigor de verdad, hay que añadir un recaudo indispensable, cual es el de que, además de conducente, no sea el medio más gravoso (entre varios posibles) para los derechos que la medida compromete o restringe. En opinión del autor, el principio de razonabilidad se empobrece cuando se le da por cumplido cuando la medida tiene relación

o no el más eficaz. Le basta con que el medio elegido sea uno de los posibles y él tenga cierta proporcionalidad con el fin”.

⁷³¹ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 192/193.

⁷³² Conf. CIANCIARDO, Juan, *El principio de razonabilidad. Del debido proceso sustantivo al moderno juicio de proporcionalidad*, Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, págs. 80/90.

adecuada con su fin. Reducir el test de razonabilidad solamente a ese principio implica las más de las veces incurrir en raquitismo y hacer inservible el principio bajo análisis.⁷³³

4.4.2.4. EL JUICIO DE PROPORCIONALIDAD

El juicio de proporcionalidad, en sentido estricto, importa una comparación de los costos y beneficios de la norma. En ese marco, si los costos son superiores a los beneficios, la norma debe ser declarada inconstitucional. Para ello, deberá evaluarse el carácter de la medida y la relevancia de la finalidad.⁷³⁴

En los derechos estadounidense y continental, el juicio se realiza mediante un balance entre los derechos en juego. Es decir, se balancea el derecho regulado o afectado frente al derecho que busca proteger la finalidad de la medida. Sin embargo, SAPAG sostiene que debe excluirse la idea de jerarquizar los derechos, sea en forma abstracta o concreta. Más bien, se pretende que mediante este juicio se cuantifiquen y califiquen, de algún modo, los medios con respecto a los fines que se pretenden alcanzar. Ello a efectos de dilucidar la proporción que debe existir entre los costos y los beneficios. Estos deben resultar siempre mayores que los costos. De lo contrario, la norma no tendría “razón” de ser⁷³⁵. No se trata de realizar un mero análisis cuantitativo, sino también de tener todos los factores en cuenta. Por ejemplo, costo económico, sujetos alcanzados y sujetos beneficiados, prolongación de la medida en el tiempo, etc.⁷³⁶

4.4.2.5. EL JUICIO DE RESPETO AL CONTENIDO ESENCIAL DE LOS DERECHOS REGULADOS

Como se ha expuesto, el control de razonabilidad no puede limitarse a un mero control de costos y beneficios de la medida o de medios y fines, ya que no se garantiza la intangibilidad de los derechos fundamentales en juego. Por tal motivo, es necesario controlar la norma a la luz de los distintos fines constitucionales (principios constitucionales y derechos fundamentales) y del ordenamiento jurídico. Es

⁷³³ Conf. BIDART CAMPOS, Germán J., “Trámites municipales obstruidos arbitrariamente por ‘sinrazones’ fiscales”, *El Derecho*, 144-676.

⁷³⁴ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 193. El autor aclara que el juicio bajo análisis se corresponde con el sub-principio de proporcionalidad, en sentido estricto, que se suele aplicar en el derecho continental.

⁷³⁵ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 193.

⁷³⁶ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 193.

imprescindible verificar si la norma altera o vulnera el contenido esencial de los derechos que aparecen en juego o que regula la ley.⁷³⁷

Como bien apunta SAPAG⁷³⁸, las teorías en torno al “contenido esencial” surgen a partir de la mención contenida en el artículo 19.2 de la Ley Fundamental de Bonn de 1949, y se vinculan con la idea de que los derechos fundamentales pueden ser regulados por las leyes pero no pueden verse afectados en un núcleo que constituye su razón de ser.

Dos teorías se vinculan a este concepto. La teoría absoluta, conforme a la cual existe un núcleo duro del derecho que debe ser protegido siempre, y un núcleo blando que es disponible por el legislador. La teoría relativa, por su parte, señala que el contenido esencial es el que surge luego de aplicar el principio de proporcionalidad y sus tres sub-principios: lo que es desproporcionado y solo lo que es desproporcionado vulnera el contenido esencial.

De acuerdo al autor, las dos teorías tienen el defecto de admitir la restricción de los derechos por límites externos. La teoría absoluta conduce al conflicto entre derechos y a la jerarquización, lo cual implica relegar un derecho fundamental frente a otros considerados más importantes. La teoría relativa, por su parte, conlleva la idea de limitación de los derechos en cuanto a la aplicación de los tres sub-principios -al ser un examen entre los costos y beneficios-, y puede llevar a la justificación de la postergación de un derecho cuando la finalidad, o el beneficio, sea importante.

En opinión de SAPAG, la solución de la problemática, relativa al contenido esencial de los derechos, pasa por comprender que los derechos fundamentales no tienen límites externos. El contenido esencial de los derechos se determina internamente, a partir de la finalidad del derecho mismo. Se delimita realizando una interpretación teleológica desde el bien humano protegido, y la función que el derecho cumple. El contenido esencial es, en definitiva, el contenido del derecho mismo, que no viene limitado de manera externa, sino que surge internamente. Las leyes no limitan los derechos, sino que delimitan el contenido esencial de los mismos, y regulan su ejercicio razonable. Si esto es así, concluye, el control de razonabilidad no debe llevar a la restricción o limitación de un

⁷³⁷ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 194.

⁷³⁸ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 184/185.

derecho, sino al contrario. Debe conducir a la armonización de los derechos, sin afectar, limitar o alterar el contenido esencial de los mismos.

En definitiva, se entiende que el examen en cuestión requiere realizar una interpretación teleológica del derecho fundamental, a partir del bien jurídico protegido y su función en el sistema de derechos, con el objeto de encontrar la armonización con los demás derechos y no de hacerlos entrar en conflicto. De ese modo, resulta posible evaluar si la ley en cuestión altera el ejercicio de un derecho fundamental. Una norma puede cumplir con los juicios anteriores, pero vulnerar la garantía de la inalterabilidad de los derechos. Una norma así no puede convivir en el ordenamiento jurídico, por lo que el juez debe declarar su inconstitucionalidad.⁷³⁹

4.4.3. EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD Y LA TÉCNICA PRESUNTIVA. LA OPINIÓN DE LA DOCTRINA NACIONAL

En nuestro país, no son muchos los trabajos que han abordado la relación entre el principio de razonabilidad y la utilización de la técnica presuntiva. Ello a pesar de que, a partir del caso “Hermitage S.A.”, la CSJN ha sentado una importante doctrina interpretativa cuyo objeto es poner límites a la utilización de la técnica presuntiva en el derecho tributario.

Entre los autores que han abordado el tema, se encuentra SAPAG. En lo que aquí interesa, el autor sostiene que, en lo que respecta al derecho tributario, el principio de razonabilidad es un principio de ordenación y un principio de aplicación. Como principio de ordenación, se trata de un principio de justicia en la creación y control de la norma tributaria sustantiva. Es decir, de los elementos que constituyen la obligación tributaria: objetivo o material, subjetivo, temporal, espacial y cuantitativo. Se trata de un principio de justicia fiscal autónomo, que juega a la par de los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad e igualdad tributaria, entre otros.⁷⁴⁰

En este sentido, postula que, si bien la Corte Suprema ha aplicado el principio en numerosas oportunidades, con el objeto de evaluar la relación entre los medios y fines de la norma y su compatibilidad general y sustancial con el ordenamiento constitucional, lo

⁷³⁹ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 194.

⁷⁴⁰ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 48.

tal aplicación no ha sido tan marcada en casos de regulación de la propiedad o de derechos de contenido económico⁷⁴¹. De acuerdo al autor, frente a este tipo de cuestiones, el tribunal cimero ha adoptado una actitud de deferencia de la cuestión en el poder legislativo o administrador del Estado⁷⁴², que se halla investido de facultades discrecionales suficientes para resolver la cuestión con mayor capacidad técnica. Sin embargo, prevalece la idea de que un ejercicio arbitrario de las citadas facultades -en la medida que se vean alterados derechos constitucionales, o que resulte ser una medida manifiestamente inadecuada y desproporcionada- implica una inconstitucionalidad que los jueces deben atender.⁷⁴³

En materia tributaria, SAPAG señala que la Corte Suprema ha sostenido que el control de constitucionalidad de las normas fiscales debe ser atenuado en función de la importancia del fin al que atienden⁷⁴⁴. A partir de ello, el tribunal cimero ha expresado: *“escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales. Es que, en ese aspecto, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder. De tal manera, tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales”*.⁷⁴⁵

A partir de lo expuesto, el autor sintetiza una serie de cánones, extraídos de la jurisprudencia del tribunal cimero, por los cuales se rige el principio de razonabilidad en materia tributaria, a saber:

⁷⁴¹ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., págs. 52/53.

⁷⁴² La Corte Suprema ha adoptado el criterio de “deferencia” en los casos “Hooft” (Fallos: 327:5118), “Gottschau” (Fallos: 329:2986) y “Partido Nuevo Triunfo” (Fallos: 332:433), entre otros.

⁷⁴³ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 53.

⁷⁴⁴ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 54.

⁷⁴⁵ CSJN, “López López, Luis y otro c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ eximición de inversiones”, Fallos: 314:1293, sent. del 15 de octubre de 1991, consid. 5°.

- Se “presume” la constitucionalidad y legitimidad de la norma o acto, que solo puede ser destruida mediante la acreditación de una arbitrariedad o falta de razonabilidad manifiesta.

- El medio debe ser idóneo para cumplir los fines generales constitucionales, pero este juicio no puede motivarse en consideraciones de orden político o de ideología económica.

- Debe, en principio, mitigarse o excluirse el juicio de necesidad. Es decir, de la comparación con medios alternativos idóneos más benignos para alcanzar el fin propuesto, salvo que la arbitrariedad sea manifiesta.

- Por el carácter general de la finalidad de la norma, es posible deducir que la gran mayoría de los preceptos tributarios con fines recaudatorios superarán el juicio de proporcionalidad, por lo que también este juicio se encuentra mitigado - salvo desproporción manifiesta-.

- Ninguna medida puede alterar o afectar el contenido esencial de los derechos implicados. Sobre todo, cuando se hallan en juego derechos constitucionales con contenido extra-patrimonial, como el derecho a la igualdad, intimidad, la libertad de expresión, la libertad de prensa, la vida, etc.

- En línea con lo anterior, si la norma tributaria persigue finalidades extra-fiscales o simplemente se aleja del fin recaudatorio que las normas tributarias deberían guardar conforme al principio de capacidad contributiva, se justifica la aplicación de una intensidad mayor del control de razonabilidad.⁷⁴⁶

Ahora bien, el autor señala que, a partir de “Hermitage S.A.”, la técnica presuntiva se ha convertido en una herramienta de uso excepcional, puesto que el principio de capacidad contributiva exige que la norma tributaria se apoye primeramente en la determinación concreta de la obligación tributaria⁷⁴⁷. En su opinión, se produce así una suerte de “categoría sospechosa”⁷⁴⁸.

Es decir que, atendiendo a que el principio de capacidad contributiva constituye un principio fundamental del derecho tributario, una excepción al citado principio debe

⁷⁴⁶ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., págs. 55/56.

⁷⁴⁷ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 61.

⁷⁴⁸ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 63.

juzgarse con extrema prudencia. Por tal motivo, se justifica un estricto escrutinio de las “presunciones” que configuren excepciones o restricciones al principio de capacidad contributiva.⁷⁴⁹

En ese marco, el autor postula que las presunciones absolutas deben someterse a un control de razonabilidad más incisivo, en razón de que pueden alterar el principio de capacidad contributiva. En este sentido, interpreta que, en el fallo “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I. c/ DGI”⁷⁵⁰, la Corte Suprema encontró que, en el caso, el único medio eficaz para asegurar el crédito público era el de la presunción absoluta. Es decir, no halló alternativas idóneas más benignas que la implementada por el legislador. Más allá del resultado, SAPAG pone de resalto que el control de razonabilidad parecería ser más intenso que de costumbre, pues el tribunal cimero se aprovecha de juicios - particularmente, de un juicio de necesidad- que normalmente excluye en aras de una autolimitación y actitud de deferencia en el poder legislativo.⁷⁵¹

4.4.4. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD. ANÁLISIS CRÍTICO

4.4.4.1. INTRODUCCIÓN

A partir de la sentencia dictada en la causa “Hermitage S.A.”, el principio de razonabilidad se ha erigido como un claro límite a la utilización indiscriminada de la técnica presuntiva en materia tributaria. En efecto, el tribunal cimero parece haber creado una suerte de categoría sospechosa, por lo que, ante la constatación de que la norma controvertida constituye una “presunción” o “ficción”, corresponde al Estado demostrar su razonabilidad y compatibilidad con los derechos y garantías constitucionales. La sentencia dictada en la causa “Mera, Miguel Ángel”, en donde la CSJN enfatizó que el

⁷⁴⁹ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 63.

⁷⁵⁰ Fallos: 324:920.

⁷⁵¹ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 63. En este sentido, el autor llega a sostener que la intensidad superior del control de razonabilidad podría, inclusive, llevar a la afirmación de que las presunciones absolutas se presumen inconstitucionales, pues, en la medida en que suponen una excepción al principio de capacidad contributiva, el Estado debe alegar “razones de peso” para sostenerlas.

organismo recaudador no había esgrimido argumentos de peso que demostraran la razonabilidad del art. 2º de la ley 25.345, constituye fiel prueba de lo expuesto.⁷⁵²

Es decir que el estudio de la relación entre el principio de razonabilidad y la técnica presuntiva reviste un indudable interés, especialmente teniendo en cuenta el objeto de la presente investigación. Al igual que en los casos anteriores, se considera necesario que el análisis de compatibilidad con el principio de razonabilidad pondere las diversas características de los institutos que, de ordinario, son encuadrados bajo la genérica categoría de técnicas presuntivas.

A continuación, entonces, se formulará un examen particular de las “técnicas presuntivas” más relevantes y su compatibilidad con el mentado principio, con el objeto de señalar los aspectos que resulta más críticos y dignos de análisis.

4.4.4.2. LA PRESUNCIÓN JURÍDICA Y EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

La presunción jurídica constituye un instituto probatorio que permite alcanzar la certeza sobre la realidad de un hecho no probado, a través de la prueba de otro distinto al que normalmente aparece unido. Un elemento trascendental de la definición es que refiere a la existencia de una actividad probatoria específica, dirigida a la fijación del hecho que va a considerarse presumido.⁷⁵³

En lo que respecta a la finalidad del establecimiento de la norma presuntiva, cuestión trascendental en el control constitucional de razonabilidad, parece existir cierto consenso en reconocer, como causa justificante, la necesidad de facilitar la prueba, de los hechos constitutivos de su derecho, a quienes, por las más diversas causas, encuentran en su consecución una dificultad tan grande que puede llegar a frustrar el derecho⁷⁵⁴. Es decir, la finalidad *aliviadora* constituye la legitimación habitual del recurso a las presunciones, ya que el legislador admite este instituto probatorio con carácter excepcional y en orden a evitar la prevalencia de unos derechos frente a otros. En ese marco, puede sostenerse que la facilitación de la prueba de hechos, en orden a la

⁷⁵² Conf. 5. CSJN, “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) c/ DGI s/”, M. 1328. XLVII. REX, sent. del 19 de marzo de 2014.

⁷⁵³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 70.

⁷⁵⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 73.

preservación del principio de igualdad de armas, constituye el principal fundamento jurídico de la utilización de presunciones.⁷⁵⁵

A partir de ello, MARÍN-BARNUEVO FABO ha extraído dos importantes conclusiones. En primer lugar, que debería acudirse a las presunciones con carácter subsidiario. En segundo lugar, que la rigidez o flexibilidad, para interpretar la adecuación de las presunciones al principio de normalidad, debería ser ponderada por el grado de dificultad que entraña la acreditación de los hechos favorecidos por la presunción. Es decir, cuando la realidad de un hecho fuera fácilmente trasladable al proceso o procedimiento, en orden a lograr el convencimiento del órgano encargado de resolver, las presunciones solo deberían ser admitidas en tanto el principio de normalidad se cumpliera de forma prácticamente inexorable. Ello en virtud del carácter excepcional que debería inspirarlas. Sin embargo, a medida que aumentara la dificultad probatoria, la necesidad de reestablecer el principio de igualdad de armas podría justificar que la satisfacción del principio de normalidad fuese entendida con mayor flexibilidad.⁷⁵⁶

En lo que respecta al ámbito tributario, la función específica que corresponde a las presunciones es hacer frente a la evasión y a la elusión del tributo por parte del sujeto pasivo⁷⁵⁷. Como agudamente señala el autor citado, la ajenez con la cual interviene la administración, en las relaciones jurídicas tributarias, determina que los contribuyentes y responsables tengan múltiples posibilidades de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias realizando conductas elusivas, de simulación o de fraude a la ley. Por ello, en ocasiones resulta conveniente, o algunas veces necesario, adoptar medidas de esta naturaleza con el objeto de prevenir y dificultar los actos del sujeto pasivo tendientes a incumplir con su deber de contribuir.

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que las reglas de presunción constituyen elementos aptos, y -en algunas ocasiones- necesarios, para que la justicia material de los tributos sea no solo ante la ley, sino también en aplicación de la ley. Como afirma SERRA DOMÍNGUEZ, *“la presunción contribuye a dar vitalidad a una institución, a hacer aplicable en la práctica un precepto jurídico que en otros casos raras veces entraría en*

⁷⁵⁵ Conf. DECOTTIGNIES, R., ob. cit., pág. 195.

⁷⁵⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 74/75.

⁷⁵⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 79.

vigor. Podemos concebir la presunción legal como la savia que da vigor al árbol del Derecho Positivo”⁷⁵⁸. Sin perjuicio de ello, se entiende que el control de razonabilidad debe ser especialmente intenso para evitar que la corrección de la desigualdad inicial en materia de prueba -que motiva su establecimiento- depare un perjuicio para los administrados carente de adecuada justificación.⁷⁵⁹

En ese marco, corresponde también determinar si existe objetivamente la apuntada desigualdad inicial. Es decir, si la presunción jurídica responde a una dificultad objetiva, por parte de la administración fiscal, para controlar, fiscalizar o determinar cierto tipo de operaciones o contribuyentes. De lo que se trata, en definitiva, es de evitar que -en los hechos- el fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar los tributos⁷⁶⁰ mediante la utilización de presunciones jurídicas establecidas sin sustento en una afectación objetiva de las facultades de fiscalización o control.⁷⁶¹

En este sentido, el pronunciamiento adoptado en el marco de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario expresa, de manera contundente, que la potestad del Estado, para establecer ficciones y presunciones, no puede constituir un sustitutivo ni

⁷⁵⁸ SERRA DOMÍNGUEZ, Manuel, *Normas de presunción...*, cit., pág. 172. El autor en cuestión afirma, además, que “muchas instituciones jurídicas en sí laudables han perdido su importancia por las dificultades probatorias de su regulación. Si modificamos su regulación desde el punto de vista procesal, sin merma de su carácter distintivo y de su contenido, habremos logrado salvar una institución...La presunción legal es el preciso compromiso entre la justicia y la seguridad jurídica. Mediante el empleo de una norma de presunción se concilian ambos postulados. Se mantiene la justicia de una regulación jurídica sin alterar los presupuestos de la misma, y se evitan las repercusiones procesales derivadas de la difícil prueba de uno de estos presupuestos. Por ello hay que alabar y propagar el instituto de la presunción”. A pesar de lo expuesto, reconoce que resulta muy difícil conciliar, de una manera efectiva, la seguridad jurídica y la justicia, por lo que solo en muy contadas ocasiones se consigue tal fin.

⁷⁵⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 235/236.

⁷⁶⁰ Conf. CSJN, “Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ Ordinario”, Fallos: 334:1854, sent. del 27 de diciembre de 2011. En el precedente en cuestión, la Corte Suprema, por remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación, sostuvo que, aceptar la tesis del fisco nacional, importaría liberarlo de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero sin ley que lo autorice.

⁷⁶¹ En sentido concordante, VIDAL sostiene: “La potestad del Estado para establecer ficciones y presunciones no puede, en ningún caso constituir un sustitutivo de las obligaciones que le competente. De ello se colige que la determinación sobre base presunta constituye un recurso excepcional y subsidiario al cual la Administración puede recurrir de un modo restringido a la hora de fijar la existencia y cuantía de la obligación tributaria”. Desde su óptica, “no cabría, como ocurre muy a menudo, justificar el uso de presunciones en materia tributaria en la ineficiencia de la Administración y, mucho menos, en las carencias o incapacidades del legislador a la hora de captar o aprehender la realidad, lo que la llevaría a sustituir por el enunciado presuntivo en una norma” (VIDAL, Gladys V., “Los principios de generalidad y seguridad jurídica y las presunciones y ficciones en materia tributaria”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, La Ley, Buenos Aires, 2014, págs. 157 y 159).

un relevo de sus obligaciones para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Es un imperativo moral y político de los Estados asumir -y no ignorar en cualquiera de sus aspectos- las responsabilidades que les competen.⁷⁶²

A partir de ello, se entiende que, si la práctica administrativa corriente del organismo fiscal permitiría probar sin dificultad los hechos relevantes para la correcta y fiel determinación de la materia imponible, entonces el desbalance probatorio, que introduce la presunción jurídica, pierde justificación. En consecuencia, podría sostenerse que la presunción jurídica establecida no resulta coherente -tanto en su diseño como en su aplicación- con su matriz técnica, al no existir una dificultad objetiva de fiscalización o control que la sustente. En tal supuesto, puede interpretarse que el contenido esencial del derecho de defensa del contribuyente podría verse afectado, en el caso concreto, de manera irrazonable.

Es decir que la regla de presunción podría ser declarada inconstitucional si llegara a considerarse que existe desproporción entre los fines perseguidos con su establecimiento y los medios utilizados para su consecución⁷⁶³. No por tener naturaleza presuntiva, sino porque su contenido concreto resultaría contrario a las exigencias del principio de razonabilidad en materia tributaria.

También resulta relevante analizar la conexión existente entre el hecho base (el que debe ser probado) y el hecho presumido. Cuando la realidad de un hecho fuera fácilmente trasladable al proceso o procedimiento, en orden a lograr el convencimiento del órgano encargado de resolver, las presunciones solo deberían ser admitidas en tanto el principio de normalidad se cumpliera de forma prácticamente inexorable. Sin embargo, a medida que aumentara la dificultad probatoria, la necesidad de reestablecer el principio de igualdad de las partes podría justificar que la satisfacción del principio de normalidad fuese entendida con mayor flexibilidad.

Si se toman como ejemplos los incisos g) y h) del art. 18 de la ley 11.683, se advierte que la finalidad que inspira las aludidas presunciones es coadyuvar al correcto ejercicio

⁷⁶² Disponible en <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx> (última visita el 4 de mayo de 2020, a las 16:02).

⁷⁶³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 231.

de las facultades de fiscalización, control y determinación del fisco frente a situaciones que, objetivamente, representan dificultades relevantes. En efecto, las presuntas inconsistencias en los ingresos del contribuyente (art. 18, inc. g, de la ley 11.683) o la constatación de empleados o diferencias salariales no declaradas (art. 18, inc. h, de la ley 11.683) constituyen, en principio, importantes obstáculos para la correcta determinación de la base imponible de los tributos cuya fiscalización corresponde al fisco nacional. Es decir que, en abstracto, puede sostenerse que las presunciones bajo análisis tienen una finalidad constitucionalmente admisible. Puntualmente, aliviar las tareas de fiscalización y control del organismo fiscal, tutelar el deber de contribuir y combatir la elusión o evasión fiscal.

En la evaluación de la proporcionalidad del medio con respecto al fin, cabe indagar si se satisface, y en qué grado, el principio de normalidad. Y, en su caso, el nivel de dificultad que tiene para el contribuyente la refutación de la presunción bajo análisis.

En relación a la presunción contemplada en el art. 18, inc. g), de la ley 11.683, se entiende que no resulta fácil para el organismo fiscal demostrar, en el marco del procedimiento administrativo o del proceso judicial, que las inconsistencias en las acreditaciones bancarias -en relación a las ventas declaradas- constituyen ventas, gravadas en el IVA, no declaradas. Atendiendo a que la satisfacción del principio de normalidad debería ser entendido con mayor flexibilidad, se considera que, en el curso ordinario de las cosas, las aludidas inconsistencias pueden presuponer o indicar la existencia de ventas no gravadas. No se advierte, por otra parte, que el contribuyente tenga una dificultad considerable en rebatir la presunción, ya que cuenta con la posibilidad de demostrar que las acreditaciones bancarias cuestionadas no tienen origen en ventas, sino en otro tipo de operaciones no gravadas. De esta manera, se interpreta que, en abstracto, la presunción bajo análisis cumple satisfactoriamente con el control constitucional de razonabilidad.

En lo que respecta a la presunción prevista en el art. 18 inc. h), de la ley 11.683, se interpreta que tampoco resulta fácil para el ente fiscal demostrar, en el marco del procedimiento administrativo o del proceso judicial, que la constatación de personal no declarado o de diferencias salariales no declaradas presuponen o indican la existencia de

ingresos ocultos no gravados en el impuesto a las ganancias⁷⁶⁴. Atendiendo a que la satisfacción del principio de normalidad debería ser entendido con mayor flexibilidad, se considera que, en el curso ordinario de las cosas, las aludidas irregularidades pueden presuponer o indicar que el pago de los salarios se realiza con ingresos marginales. En vivo contraste, OKLANDER y POLICELLA interpretan que la presunción bajo análisis resulta arbitraria, por opuesta a todo razonamiento lógico. Ello en el entendimiento de que la propia naturaleza del hecho inferente constituye, como toda retribución a personal en relación de dependencia, un costo o gasto por sí mismo. Todo lo contrario de un indicador de mayor ingreso o ganancia.⁷⁶⁵

Lo cierto es que, si bien resulta claro que el pago de las remuneraciones al personal constituye un costo o gasto, tal cuestión no obsta a considerar que, en el curso normal de las cosas, el pago de salarios no declarados se realiza con ingresos marginales. La lógica subyacente, en la presunción bajo análisis, es que egresos no declarados se solventan con ingresos no declarados. Desde esta perspectiva, la calificación técnico-jurídica del pago de remuneraciones, como costo o gasto, no influye en absoluto. Máxime teniendo en cuenta que, a partir de las dificultades probatorias que sustentan la presunción, el juicio de normalidad debería ser abordado con mayor flexibilidad.

Por otro lado, se entiende que, si bien el contribuyente probablemente tendrá dificultades para rebatir la presunción bajo análisis, no se advierte, en términos generales, la existencia de una imposibilidad insalvable. Tampoco puede sostenerse que se le exija la prueba de un hecho negativo (*probatio diabolica*), ya que, en rigor de verdad, el contribuyente debería acreditar, positivamente, que el pago de la remuneraciones o

⁷⁶⁴ La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, recaída en la causa “ECSA S.A. s/ recurso de apelación -impuesto a las ganancias y su acumulado sobre impuesto al valor agregado” (Expte. 16.403-I, sentencia del 5 de agosto de 2003), resulta ilustrativa de la dificultad de justificar la presunción en ausencia de una norma legal que expresamente la habilite. En la causa, se encontraba en discusión si las diferencias, detectadas en el pago de remuneraciones, podían ser consideradas, sin más, como “ventas omitidas” en el IVA. El tribunal resolvió que, aun cuando las obligaciones previsionales no habían sido impugnadas por el contribuyente, la AFIP debería haber probado el hecho en el que se basaba la presunción, pues, tratándose de juicios de probabilidad -no de certeza-, correspondían acreditar el hecho base (precisión) y la existencia de conexidad entre aquel hecho y la consecuencia que se extraiga como sumamente probable (seriedad). Además, interpretó que todos los hechos conocidos deben conducir a la misma conclusión (concordancia). En atención a lo expuesto, se revocó la resolución determinativa con sustento en la metodología deficiente aplicada por el fisco.

⁷⁶⁵ OKLANDER, Juan y POLICELLA, Gustavo, ob. cit.

diferencias salariales no declaradas fue realizado con ingresos declarados. A partir de lo expuesto, se interpreta que, en abstracto, la presunción bajo análisis cumple satisfactoriamente con el control constitucional de razonabilidad.

En conclusión, se entiende que, en el control constitucional de razonabilidad de una presunción jurídica, debe determinarse si su establecimiento encuentra justificativo en la necesidad de “aliviar” la tarea de fiscalización o control de la administración tributaria o de combatir la elusión o evasión fiscal. Sin perjuicio de ello, el control de razonabilidad debe ser especialmente intenso para evitar que la corrección de la desigualdad inicial en materia de prueba, que motiva su establecimiento, depare un perjuicio para los administrados carente de adecuada justificación. Es decir que la regla de presunción podría ser declarada inconstitucional si llegara a considerarse que existe desproporción entre los fines perseguidos con su establecimiento y los medios utilizados para su consecución⁷⁶⁶. No por tener naturaleza presuntiva, sino porque su contenido concreto resultaría contrario a las exigencias del principio de razonabilidad en materia tributaria.

4.4.4.3. LAS NORMAS DE REMISIÓN Y EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

Como ha sido expuesto en el Capítulo 2, las normas de remisión integran una categoría denominada “normas jurídicas incompletas”, que se caracteriza porque la fuerza constitutiva de sus consecuencias jurídicas la reciben solo en conexión con otras normas jurídicas. Dentro de las normas de remisión, se encuentran las presunciones absolutas y las ficciones.

En este sentido, puede sostenerse que la presunción absoluta constituye una regla de remisión, mediante la cual se considera que la realización de un hecho lleva inexorablemente aparejada la realización de otro hecho distinto, con el objeto de imputar al primero los efectos jurídicos atribuidos al segundo. En ese marco, han sido definidas como “disposiciones legales enmascaradas bajo la forma de presunción”, ya que efectivamente responden al esquema general de las normas sustantivas; esquema consistente en vincular una consecuencia jurídica a la realización de un determinado

⁷⁶⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 231.

presupuesto de hecho⁷⁶⁷. La vinculación, claro, se realiza por remisión al régimen jurídico de otro hecho distinto.

La ficción jurídica, por su parte, constituye una variante de técnica legislativa que equipara dos hechos, que se sabe diferentes, con el objeto de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero⁷⁶⁸. La “simulación” que contiene la norma de ficción tiene relevancia jurídica, por cuanto sirve para imputar los efectos jurídicos previstos para uno de los hechos al otro. La equiparación de dos hechos conocidamente desiguales, por su parte, no tiene relación alguna con la prueba, y lo verdaderamente trascendente consiste en la extensión -por remisión- del régimen jurídico ya descrito para un presupuesto de hecho a otro presupuesto de hecho distinto⁷⁶⁹. Constituyen, en rigor de verdad, un recurso de técnica legislativa cuyo principal interés reside en su simplicidad. También pueden mencionarse otras funciones de las ficciones, como ser evitar incómodas repeticiones o transmitir la sensación de continuidad en la regulación de una misma materia.⁷⁷⁰

Atendiendo a que las presunciones absolutas y las ficciones constituyen normas de carácter sustantivo, podrán, al igual que el resto de las normas, resultar compatibles, o no, con el principio de razonabilidad. Pero, en todo caso, ello será consecuencia del mandato concreto que establezcan, y no de su naturaleza normativa, que constituye un simple recurso de técnica legislativa.

Desde esta perspectiva, la doctrina del *leading case* “Hermitage S.A.”, que coloca a las presunciones absolutas y a las ficciones en una suerte de “categoría sospechosa”, no parece encontrarse sustentada en un adecuado análisis de la naturaleza jurídica de estas. En el caso de las presunciones absolutas, su naturaleza sustantiva revela que la “no admisión de prueba en contrario”, que en ocasiones acompaña la formulación normativa, constituye un hecho accidental atribuible a la particular técnica de elaboración normativa elegida por el legislador. En lo que respecta a las ficciones, BAYART ha demostrado,

⁷⁶⁷ Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, Manuel, “De las presunciones”, cit., pág. 565.

⁷⁶⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 137.

⁷⁶⁹ Como expone MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego (ob. cit., pág. 139), el hecho de que la norma se redacte “simulando que A es igual a B” es jurídicamente intrascendente, puesto que lo verdaderamente importante es la descripción por remisión de los efectos jurídicos.

⁷⁷⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 141.

con su juego de traducción, que las normas que han merecido la calificación de ficción pueden ser expresadas mediante las fórmulas tradicionales de elaboración jurídica.⁷⁷¹

Si se toman los arts. 310 y 311 del Código Aduanero como ejemplos de presunciones absolutas, se advierte que ambos tienen por objeto evitar ciertas maniobras fraudulentas en el marco del régimen de tránsito de importación⁷⁷². De esta manera, persiguen la tutela de fines constitucionalmente tutelados en razón de que pretenden combatir la evasión o elusión fiscal y asegurar el fiel cumplimiento del deber de contribuir. Además, cabe tener presente que, por tratarse de normas de carácter sustantivo, no puede sostenerse que la imposibilidad de probar en contrario -siguiendo lo dispuesto en la formulación de las normas bajo análisis- suponga una restricción al derecho de defensa del contribuyente.

En consecuencia, el control constitucional de razonabilidad debe centrarse en analizar el mandato concreto que establecen. Es decir que debe examinarse si los arts. 310 y 311 del Código Aduanero, en cuanto establecen supuestos irregulares de importación para consumo, satisfacen el control constitucional de razonabilidad. En concreto, cabe indagar si resulta razonable que, ante el supuesto de pérdida de mercadería (art. 310) o de falta de arribo en término del medio de transporte (art. 311), se responsabilice por la deuda tributaria al transportista o a su agente, como deudores principales, o a los cargadores, a los que tuvieron derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen de tránsito de importación, como responsables subsidiarios (art. 312). Teniendo en cuenta la finalidad anti-elusiva de las normas bajo análisis y que la responsabilidad tributaria es imputada a sujetos que -en principio- tienen o tuvieron conexión con la materia gravada (la mercadería)⁷⁷³, se considera que, en abstracto, los arts. 310, 311 y 312 del Código Aduanero satisfacen el control constitucional de razonabilidad.

En definitiva, se entiende que el análisis relativo a la compatibilidad, en abstracto, de las normas de remisión (presunciones absolutas y ficciones) con el principio de razonabilidad debe partir de la naturaleza de aquellas. Mediante su utilización, el

⁷⁷¹ Conf. BAYART, A., ob. cit., pág. 27 y ss.

⁷⁷² Conf. BARREIRA, Enrique C., “Robo de mercadería...”, cit.

⁷⁷³ Conf. CSJN, “Luján Williams Automotores S.A. Conc. Prev. c/ Volkswagen Argentina S.A. y Volkswagen S.A. de Ahorro para Fines Determinados y Volkswagen Cía. Financiera S.A. s/ Medida Autosatisfactiva Avocamiento Directo Inc. de Cobro de Tasas Judiciales”, Fallos: 335:239, sent. del 13 de marzo de 2012.

legislador pretende definir, con la mayor simplicidad posible, el régimen jurídico de determinados presupuestos de hecho. Para ello, recurre a los que ya fueron descriptos previamente para otro supuesto de hecho diferente, atribuyendo a aquel el régimen ya detallado para este mediante su equiparación. En consecuencia, se considera que las normas de remisión podrán, al igual que el resto de las normas, resultar compatibles, o no, con el principio de razonabilidad, pero, en todo caso, ello será consecuencia del mandato concreto que establezcan. No de su naturaleza normativa, que constituye un simple recurso de técnica legislativa.⁷⁷⁴

4.4.4.4. LAS VERDADES INTERINAS Y EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

Las verdades interinas ordenan que determinados hechos sean tenidos por ciertos en un proceso o procedimiento, salvo que el interesado aporte la prueba de lo contrario. Como bien sostiene MARÍN-BARNUEVO FABO⁷⁷⁵, se trata de normas que establecen una exención de prueba de determinados hechos, respecto de los cuales su mera alegación es suficiente para desencadenar los efectos jurídicos que le son propios. En este tipo de normas, la circunstancia de hecho, cuya presencia se da por supuesta, no integra el presupuesto constitutivo del nacimiento del derecho que debería ser objeto de prueba, si bien la acreditación del hecho que le sea incompatible conserva el efecto impeditivo respecto del mismo.

Cabe destacar, en este punto, que la figura bajo análisis tiene por finalidad principal hacer efectivo el cumplimiento del deber de contribuir e impedir la evasión fiscal, por lo que cualquier juicio abstracto de razonabilidad, sobre estas, debe formularse desde una doble perspectiva. En primer lugar, teniendo en cuenta su posible incidencia negativa en el derecho de los contribuyentes a tributar conforme su capacidad contributiva. Y, en segundo lugar, considerando su eventual incidencia positiva en la tutela del deber de contribuir.⁷⁷⁶

En este sentido, cabe poner de resalto que el motivo fundamental de la constitución de verdades interinas, en la configuración de los tributos, es la existencia de diversas

⁷⁷⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 248/249.

⁷⁷⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 188/189.

⁷⁷⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 237.

conductas que, en teoría, son constitutivas del nacimiento de obligaciones tributarias. Pero que, en realidad, y debido a la imposibilidad que tiene la Administración de probar su efectiva realización, dejan abierta la posibilidad de eludir impunemente el cumplimiento de las consecuencias tributarias que le acompañan. Para lo cual es aconsejable reformular el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, lo cual se realiza mediante el establecimiento de una verdad interina que exime a la Administración de probar todos los elementos del hecho imponible. Y, al mismo tiempo, habilita al sujeto pasivo a demostrar la no concurrencia de todos los requisitos precisos para considerar nacida la obligación tributaria.⁷⁷⁷

El art. 310 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires constituye un ejemplo de utilización del instituto de la verdad interina, con el objeto de evitar o entorpecer conductas fraudulentas de simulación en el impuesto a la transmisión gratuita de bienes. La norma en cuestión, vale destacar, dispone que el carácter gratuito de determinadas transmisiones no necesita ser probado, en orden a su calificación como actos a título gratuito. En lugar de alterar el objeto de la prueba, como hacen las reglas de presunción, se determina una inversión de la carga de la prueba de hechos concretos.

El legislador ha escogido diversas conductas que podrían ser realizadas para simular el carácter oneroso de la transmisión, con la intención de eludir el pago del tributo. Por ese motivo, y para compensar la precaria posición de la administración fiscal en orden a acreditar la existencia de simulación, se invierte la carga de la prueba y se exige a los herederos que acrediten que se han satisfecho efectivamente las contraprestaciones declaradas. Es decir, se establece, como verdad interina, que el carácter oneroso de tales negocios es simulado.

Desde esta perspectiva, se advierte que, en el control constitucional de razonabilidad, debe ponderarse si la “verdad interina” ha sido establecida con la finalidad de tutelar el deber de contribuir y combatir el fraude fiscal. Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que los mentados objetivos ha sido expresamente reconocidos, por el tribunal cimero, como justificativo del establecimiento de

⁷⁷⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 237/238.

“presunciones y ficciones”⁷⁷⁸; categoría que, de acuerdo a lo explicado en el Capítulo 2, comprendería también a las verdades interinas.

Es decir que corresponde determinar si existen, objetivamente, conductas potencialmente elusivas, en relación al tributo analizado, que justifiquen el establecimiento de una verdad interina. Por lo que se impone analizar si esta responde a una dificultad objetiva, por parte de la administración fiscal, para controlar o fiscalizar cierto tipo de operaciones de potencial tinte elusivo o evasivo. Al igual que en el caso de la presunción jurídica, de lo que se trata es de evitar que -en los hechos- el fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar y fiscalizar, mediante la utilización de verdades interinas establecidas sin sustento en una afectación objetiva de sus facultades de fiscalización o control.

Si se toma nuevamente el ejemplo del art. 310 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, se advierte que el legislador ha escogido diversas conductas que podrían ser realizadas fácilmente para simular el carácter oneroso de la transmisión -con la intención de eludir el pago del tributo-. Y que, a la vez, resultaría harto dificultoso, para la administración fiscal, probar la existencia de simulación caso por caso. La finalidad, claro, es combatir la elusión y evasión fiscal, y se permite al potencial afectado probar en contra de la verdad interina. A partir de lo expuesto, puede sostenerse que, en principio, el medio utilizado -la verdad interina- es proporcionado al fin constitucional que se persigue, por lo que se satisface el control constitucional de razonabilidad.

Sin perjuicio de lo expuesto, se entiende que el juicio abstracto de razonabilidad de las verdades interinas difícilmente pueda tener validez general, en razón de que dependerá de la proporcionalidad existente entre los medios utilizados y los fines que se pretende tutelar en cada caso particular; análisis en el cual desempeñará un papel fundamental la facilidad o dificultad que tengan los obligados tributarios de neutralizar sus efectos mediante la aportación de pruebas.⁷⁷⁹

⁷⁷⁸ “Hermitage S.A.” (Fallos: 333:993), “Fiat Concord S.A.” (Fallos: 335:131), “Tevelam S.R.L.” (Fallos: 335:2549) y “Mera, Miguel Ángel” (M. 1328. XLVII. REX.).

⁷⁷⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 240/241.

4.4.4.5. LAS DISPOSICIONES SUPLETORIAS Y EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

Las disposiciones supletorias, que guardan similitud estructural con las reglas de presunción, constituyen normas jurídicas de carácter material, por las cuales se establecen los efectos jurídicos de unos hechos respecto de los que se ignora algún dato necesario para su subsunción en otra premisa mayor ya regulada. Su finalidad es suplir el eventual desconocimiento de alguno de los elementos de la relación jurídica; elementos, vale destacar, necesarios para la correcta determinación del régimen jurídico aplicable.⁷⁸⁰

La aplicación de las disposiciones supletorias se encuentra condicionada a que, una vez concluida la actividad probatoria, se ignore todavía alguna circunstancia fáctica de relevancia jurídica. En consecuencia, resulta razonable sostener que no se trata de una categoría normativa que restrinja la capacidad probatoria de las partes. Simplemente se limita a contemplar una solución jurídica para los casos en que la actividad probatoria no haya podido esclarecer todas las circunstancias necesarias para imputar alguno de los regímenes jurídicos potencialmente aplicables.⁷⁸¹

En este sentido, MARIN-BARNUEVO FABO destaca que las disposiciones supletorias son las normas menos cuestionadas por ser contrarias a los principios de justicia tributaria. Y atribuye este fenómeno a dos cuestiones particulares. Por un lado, el ofrecimiento de prueba al sujeto pasivo, para que acredite la realidad de los hechos antes de aplicar la disposición supletoria. Por el otro, el elevado grado de equidad que, en general, inspira el régimen subsidiario establecido en estas normas para los casos en que finalmente tuvieran que ser aplicadas.⁷⁸²

Lo cierto es que, como se trata de normas de carácter sustantivo, se considera que las disposiciones supletorias podrán, al igual que el resto de las normas, resultar compatibles, o no, con el principio de razonabilidad, pero, en todo caso, ello será consecuencia del mandato concreto que establezcan. No de su naturaleza normativa, que constituye un simple recurso de técnica legislativa.

Sin perjuicio de lo expuesto, resulta relevante señalar que los afectados por las disposiciones supletorias deben tener una oportunidad real de acreditar los hechos cuyo

⁷⁸⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 153.

⁷⁸¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 268.

⁷⁸² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 253.

desconocimiento, por el órgano encargado de resolver, determina la utilización de este tipo de normas⁷⁸³. Desde esta perspectiva de análisis, se entiende que, si la Administración hubiese agotado las posibilidades de obtención de prueba y, además, el contribuyente hubiese dispuesto de la posibilidad efectiva de acreditar los hechos relevantes del caso, entonces resultaría dificultoso sostener que la disposición supletoria aplicada resulta contraria al principio de razonabilidad.⁷⁸⁴

En el caso de la llamada “presunción de intereses”, contemplada en el art. 52 - primer párrafo- de la LIG, se trata de una mandato por el cual, constatado el desconocimiento de un elemento de la realidad cuya fijación es necesaria para determinar un particular régimen jurídico, se determina una consecuencia jurídica vinculada a dicho desconocimiento. Es decir que la norma no presume nada, sino que estipula una solución para el supuesto en donde falte uno de los elementos esenciales para la liquidación del tributo.

Como se ha expuesto, la finalidad de la norma es establecer, en el marco de las rentas de segunda categoría de la LIG (rentas del capital), un régimen determinado frente a la falta de pacto expreso sobre la tasa de interés. En ese marco, se advierte que la finalidad perseguida por la norma, dirigida a tutelar el deber de contribuir, aparece como constitucionalmente aceptable. Asimismo, se considera que el juicio de proporcionalidad debe ponderar, por un lado, si la tasa de interés fijada responde a las condiciones de mercado y, por el otro, si se otorga al contribuyente la posibilidad de acreditar que se ha pactado una tasa de interés distinta o no se ha pactado una tasa de interés. Asumiendo que la tasa de interés fijada no luce desproporcionada y atendiendo a que el contribuyente conserva la posibilidad de acreditar que se ha fijado otro tipo de interés o no se ha fijado ninguno (*v.gr.* préstamos entre familiares), se interpreta que, en abstracto, la norma bajo análisis satisface el control constitucional de razonabilidad.

⁷⁸³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 271/272. El citado autor señala que el control de constitucionalidad exige el examen de los siguientes aspectos: la existencia de una información clara sobre la importancia de acreditar tales hechos, el reconocimiento de un plazo razonable para la aportación de pruebas y el ofrecimiento de auxilio administrativo pertinente para la consecución de los medios de prueba que los particulares no pudieran recabar por sí mismos.

⁷⁸⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 254.

En el supuesto de los ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación, resulta claro que el legislador no puede dejar de someter a imposición una renta descubierta cuya procedencia se desconoce, y que, por esta circunstancia, resulta imposible de calificar conforme a las categorías existentes -que toman en cuenta la fuente de obtención de renta-. Si bien se asigna a los aludidos ingresos el tratamiento más severo previsto para los incrementos patrimoniales no justificados, se posibilita al contribuyente la aportación de prueba sobre la justificación de los citados ingresos del exterior. Es decir que, si no logra acreditar que los ingresos se originaron en actividades efectivamente realizadas en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados, no podrá descalificar la consecuencia jurídica en razón de que tal consecuencia obedecerá a su falta de colaboración o a la imposibilidad de su justificación.

La finalidad de la norma, vale destacar, es tutelar el deber de contribuir, combatir la evasión o elusión fiscal y, a la vez, aliviar la labor de fiscalización, control y determinación a cargo del organismo fiscal. Ello en razón de que los países de baja o nula tributación se caracterizan por su opacidad⁷⁸⁵, por lo que resulta harto difícil determinar si los ingresos de fondos, con ese origen, obedecen a actividades genuinas o si, por el contrario, responden a ingresos o fondos no declarados. A partir de lo expuesto, se entiende que se trata de finalidades constitucionalmente aceptables, por lo que no merecen reproche alguno desde la óptica del control constitucional de razonabilidad.

En lo que respecta al juicio de proporcionalidad, cabe destacar dos características del instituto bajo examen. Su aplicación es de carácter supletorio, y se otorga al afectado la posibilidad de acreditar que los fondos ingresados tuvieron origen en actividades efectivamente realizadas en los países de origen de los referidos fondos, o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados. Si se consideran las importantes finalidades constitucionales perseguidas por la norma, las características del régimen jurídico establecido en forma supletoria y la posibilidad de prueba que se otorga al efecto,

⁷⁸⁵ Conf. ROSEMBUIJ, Tulio, “Los paraísos fiscales. Implicancias y estrategias”, *Impuestos*, 2008-2 (Enero), 133; RAJMILOVICH, Darío, “Las jurisdicciones de baja o nula tributación en el proyecto de reforma tributaria”, *Impuestos - Práctica Profesional*, 2017-XVIII, 33; DÍAZ, Vicente O., “Los paraísos fiscales y sus usos en la experiencia del derecho tributario internacional”, *Periódico Económico Tributario*, 2013 (mayo-514), 1; VERSTRAETEN, Axel A., “Los acuerdos sobre intercambio de información como instrumentos de política fiscal”, *Periódico Económico Tributario*, 2010 (marzo-438), 4.

se interpreta que, en abstracto, el instituto cumple con las condiciones exigidas por el control constitucional de razonabilidad.

En definitiva, se entiende que, en relación a las disposiciones supletorias, el control constitucional de razonabilidad debe ponderar especialmente si la posibilidad probatoria, que se concede al afectado, puede ser efectivamente ejercida con amplitud. Y el grado de equidad, y conformidad con los principios constitucionales de la tributación - especialmente, con el de capacidad contributiva-, del régimen jurídico establecido con carácter supletorio.

4.4.4.6. LAS REGLAS DE VALORACIÓN Y EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

Las reglas de valoración constituyen instrumentos normativos a través de los cuales el legislador dispone, imperativamente, la cuantía por la cual corresponde computar determinados bienes o valores a los efectos de la determinación de la base imponible. En este tipo de casos, el elemento presuntivo agota sus efectos en la fase de creación legislativa, por lo que su apreciación posterior carece de efectos jurídicos. De allí que resulte impropio calificarlas como presuntivas.

Lo cierto es que las reglas de valoración han suscitado serias dudas respecto a su constitucionalidad. Principalmente, debido a que su utilización conlleva, necesariamente, un relativo alejamiento del principio de capacidad contributiva. Ello en razón de que esta no es medida en consideración de valores reales, sino por referencia a determinados signos, índices, módulos o porcentajes previamente fijados.⁷⁸⁶

En ese marco, se entiende que, en el marco del control constitucional de razonabilidad, se impone analizar si existen o no circunstancias que permitan justificar su utilización. Al respecto, se han menciona tres motivos que podrían legitimar la utilización de reglas de valoración: la imposibilidad de utilizar otro criterio distinto de medición, la necesidad de entorpecer determinadas conductas que pudieran tener un contenido elusivo, y la conveniencia de simplificar y facilitar la gestión tributaria.⁷⁸⁷

⁷⁸⁶ Conf. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La prueba en Derecho...”, cit., pág. 177.

⁷⁸⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 256. Como bien aclara el autor, los distintos argumentos expuestos sobre la legitimación de estos tipos de normas no son excluyentes entre sí, sino que, por el contrario, concurren normalmente con distinta intensidad en las distintas normas de esta naturaleza.

La utilización de una regla de valoración, que tengan sustento real en el primero de los motivos apuntados, difícilmente puedan sufrir la tacha de irrazonable. Ello, siempre y cuando el legislador haya configurado la medición alternativa de la capacidad contributiva de la mejor manera realizable, o por lo menos en forma no arbitraria. Esto es, preservando, en la medida de lo posible, los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva.⁷⁸⁸

Como ejemplo, puede citarse el criterio sentado por la CSJN en la causa “Asoc. de Socios Argentinos de la O.T.I. c/ DGI s/ repetición D.G.I.”⁷⁸⁹, en donde convalidó la constitucionalidad de la regla de ganancia neta contemplada en el art. 13, inc. c), de la LIG (actual art. 14). En este sentido, sostuvo: “...en ciertos supuestos (entre los que cabe citar el alcanzado por el art. 13 de la ley del gravamen) las ganancias obtenidas por un sujeto del exterior dan lugar a la aparición de varios problemas y dificultades insalvables, tanto en lo relativo a la fuente de su obtención, como a la determinación y fiscalización de su cuantía, como así también en lo concerniente al aseguramiento de su recaudación: Para solucionar el último de los problemas indicados, el Legislador ha recurrido a la figura del agente de retención quien es, en definitiva, el que tendrá relación con el Fisco Nacional. En cambio, para acotar y solucionar los otros dos problemas, se ha valido de ciertas presunciones, tanto para fijar el origen de la ganancia, como para determinar su cuantía. De lo contrario, resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme la cual los resultados deben atribuirse a la fuente nacional y al extranjero”. De acuerdo al tribunal cimero, la condición “especialísima”, en la cual se desarrollaba el negocio en cuestión, demostraba la imposibilidad, o en su caso extrema dificultad, de contemplar otro mecanismo de medición que el establecido en el art. 13, inc. c), de la LIG.

Tampoco merece reproche, en abstracto, la utilización de reglas de valoración con el objeto de entorpecer o impedir conductas contrarias a la finalidad de las normas. En este sentido, el Tribunal Constitucional español ha justificado la utilización de este tipo

⁷⁸⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 256.

⁷⁸⁹ Fallos: 324:920.

de reglas “en la medida en que es susceptible de evitar eventuales actuaciones fraudulentas y satisfacer la exigencia de seguridad jurídica”.⁷⁹⁰

Este tipo de legitimación se advierte, por ejemplo, en la regla de valoración contemplada en el art. 73 de la LIG (actual art. 76); instituto que fue introducido, en un contexto donde los dividendos se encontraban gravados en cabeza de los accionistas, con el objeto de evitar el riesgo de que se eludiera el pago del impuesto a las ganancias mediante un espurio envío de fondos de la sociedad a los accionistas.⁷⁹¹

Respecto del tercero de los motivos enunciados, se entiende, en consonancia con la opinión de la doctrina, que el propósito de simplificar y facilitar la gestión puede efectivamente legitimar la utilización de las reglas de valoración en determinadas circunstancias⁷⁹². En opinión de MARÍN-BARNUEVO FABO, la utilización de reglas de valoración resultará razonable siempre que el importe de los bienes o derechos, cuantificable conforme a estas reglas, tenga tan poca entidad que sea desaconsejable utilizar otros procedimientos de valoración -que resultarían desproporcionados para los fines que se pretende-⁷⁹³. O, en su caso, siempre que la utilización de este instrumento de determinación de valores tuviera carácter voluntario para el sujeto pasivo, de modo tal que fuera el quien ponderara las ventajas y desventajas de renunciar a la medición exacta de su capacidad contributiva, a cambio de una más cómoda gestión de sus obligaciones tributarias⁷⁹⁴. Ambos supuestos, vale destacar, han sido expresamente admitidos por el Tribunal Constitucional español.⁷⁹⁵

⁷⁹⁰ Conf. Sentencia del Tribunal Constitucional español núm. 214/1994, del 14 de julio, FJ 5°. Citada por MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 258.

⁷⁹¹ Conf. y SORIA ACUÑA, Juan Manuel y ROUGÈS, Juan Marcos, ob. cit.

⁷⁹² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 259.

⁷⁹³ Diego MARÍN-BARNUEVO FABO (ob. cit., pág. 260) trae a colación una sentencia del Tribunal Constitucional español, en donde expresó que “para evitar la complejidad del procedimiento tributario que podría requerir la aplicación consecuyente de la categoría legal de rendimiento neto, así como la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión, el legislador puede recurrir a una técnica en la que no se exija una cuantificación exacta de los gastos producidos y, en su lugar, opere una deducción global o deducciones a tanto alzado, con ciertas deducciones complementarias” (Sentencia del Tribunal Constitucional español número 214/1994, del 14 de julio).

⁷⁹⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 260.

⁷⁹⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 260.

Asimismo, cabe poner de resalto que, para resultar compatibles con el principio de razonabilidad, los efectos derivados de la aplicación de este tipo de normas deben ser adecuados y proporcionados al fin que fundamenta su establecimiento.⁷⁹⁶

En ese marco, resulta innegable que la sentencia de la Corte Suprema, dictada en el caso “Hermitage”⁷⁹⁷, constituye un hito fundamental en el análisis de la técnica presuntiva a la luz del principio de razonabilidad. En el citado caso, la mayoría del tribunal sostuvo que el nacimiento de la obligación tributaria se sujetó a la “presunción” de una ganancia mínima, y esta inferencia tuvo por sustento la existencia, en poder de cierta clase de sujetos, de aquellos bienes computables que constituyen su activo. A su vez, postuló que la “presunción absoluta” de renta, establecida en la ley, producía un resulta inequitativo en el caso que la renta, “presumida” por el legislador, no existiese. Por tal motivo, concluyó que *“el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura no respeta el principio de razonabilidad de la ley”* y, por tanto, *“las normas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso”*.

Se advierte, en este punto, que el tribunal cimero efectuó el juicio de adecuación o idoneidad en el momento de aplicación de la ley⁷⁹⁸, y no al momento de su aprobación. Es decir, declaró la falta de razonabilidad de la ley en virtud de los resultados obtenidos en su aplicación, y no porque hubiese sido irrazonable en el ámbito de las previsiones contenidas en la ley. De esta manera, se apartó de lo sostenido en los precedentes “Vega”⁷⁹⁹, “Agnese”⁸⁰⁰, “Bodegas y Viñedos Rubino”⁸⁰¹ y “Cámara de Comercio, Industria y Producción”⁸⁰², en los cuales había concluido que la razonabilidad de la ley

⁷⁹⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 259. El autor en cuestión sostiene que los valores de referencia, utilizados por estas reglas, son los que rigen para la generalidad de las situaciones, no resultando, por tanto, admisibles los argumentos que se refieren a la existencia de un agravio comparativo para quienes se ven sometidos a estas reglas.

⁷⁹⁷ Fallos: 333:993.

⁷⁹⁸ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El principio de capacidad contributiva...”, cit., pág. 128.

⁷⁹⁹ CSJN, “Vega, Andrés Roberto y otro c/ Inst. Nac. De Vitivinicultura s/ acc. de inconst.”, Fallos: 311:1565, sent. del 23 de agosto de 1988. El tribunal cimero sostuvo que *“el examen de razonabilidad de las leyes en punto a su constitucionalidad no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ellas contenidas y de modo alguno sobre la base de los resultados obtenidos en su aplicación, pues ello importaría valorarlas en mérito a factores extraños”*.

⁸⁰⁰ CSJN, “Agnese, Miguel Ángel c/ The First National Bank of Boston s/ acc. de reinc. ley 23.523”, Fallos: 321:3081, sent. del 24 de noviembre de 1998.

⁸⁰¹ CSJN, “Bodegas y Viñedos Rubino Hnos. S.A.C.I.F.I.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad”, Fallos: 322:2780, sent. del 1º de noviembre de 1999.

⁸⁰² CSJN, “Cámara de Comercio, Industria y Producción c/ Administración Federal de Ingresos Públicos”, Fallos: 325:669, sent. del 16 de abril de 2002.

debía analizarse al momento de su aprobación, a fin de evitar valoraciones en mérito a factores extraños.⁸⁰³

Es decir que, para la Corte Suprema, la “presunción absoluta” de una ganancia presunta (medio empleado) no resulta razonable con la finalidad perseguida por el legislador; es decir, inducir el pago del impuesto a las ganancias o, en su caso, gravar la rentabilidad mínima que obtienen los activos afectados a la actividad del contribuyente. Y el medio empleado resulta irrazonable o inequitativo al acreditarse que la renta presumida “lisa y llanamente, no ha existido”.⁸⁰⁴

Si bien, a partir de “Hermitage S.A.”, parece haberse agravado el control de razonabilidad cuando se analizan “presunciones” y “ficciones” en materia tributaria, cabe indagar si tal estándar resultaría aplicable a las reglas de valoración -o presunciones de base imponible, según la doctrina mayoritaria-; interrogante que, vale destacar, reviste particular interés para el objeto de la presente investigación, atendiendo a que, a partir del año 1955, la Corte Suprema se ha mostrado históricamente contraria a declarar su inconstitucionalidad.

En este sentido, cabe reiterar que la doctrina interpretativa sentada en el mentado precedente refiere fundamentalmente al principio de capacidad contributiva y su virtualidad. En ese marco, se interpreta que el aludido principio exige que, en la configuración de la base imponible del tributo, el legislador intente una aproximación razonablemente exacta de la manifestación de capacidad contributiva gravada. Y, como natural consecuencia de tal premisa, solo circunstancias excepcionales podrían justificar el establecimiento de técnicas presuntivas, o cualquier otro tipo de normas materiales, que ignoren o prescindan de tal manifestación real.

Desde esta perspectiva de análisis, se entiende que, a partir de “Hermitage S.A.”, las reglas de valoración, al suponer -por definición- un alejamiento de la capacidad contributiva real, deberían encontrarse comprendidas en el juicio estricto de razonabilidad establecido por el tribunal cimero.⁸⁰⁵

⁸⁰³ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El principio de capacidad contributiva...”, cit., págs. 128/129.

⁸⁰⁴ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El principio de capacidad contributiva...”, cit., págs. 129/130.

⁸⁰⁵ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 63.

Asimismo, se entiende que podría cuestionarse la regla de valoración, por irrazonable, en caso que pudiese demostrarse que, comparado con otro método de medición más fiel y representativo de la capacidad contributiva, produce un resultado confiscatorio, en los términos de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁸⁰⁶. Como bien apunta GARCÍA VIZCAÍNO, la mentada doctrina tiene una fuerte vinculación con la razonabilidad de la ponderación, ya que, a la postre, debe establecerse si, a determinado hecho impositivo como antecedente de una endonorma, puede imputársele una contribución con monto exorbitante. Para lo cual, es necesario examinar si existe equilibrio, proporción e igualdad entre el hecho antecedente y la prestación.⁸⁰⁷

Prescindiendo de la falta de razonabilidad extrema -que representa, por lo menos desde el punto de vista cuantitativo, la confiscatoriedad del tributo-, se considera factible acreditar que el medio elegido por el legislador -la regla de valoración- resulta desproporcionado o inadecuado para el fin legislativo buscado. Especialmente en los casos en donde este resulte controvertible o débil.

Asimismo, podría acreditarse, por ejemplo, la existencia de otros medios que son a todas luces más eficientes para el logro del fin legislativo. En caso que no se considerare jurídicamente viable tal examen, igualmente podría demostrarse que el medio elegido por el legislador vulnera el contenido esencial de algunos de los derechos que aparecen en juego. En efecto, en la utilización de la regla de valoración, aparecen en juego, por un

⁸⁰⁶ Como reseña GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (“Razonabilidad...”, cit.), la doctrina surge en el año 1911, en la causa “Rosa Melo de Cané c. Provincia de Buenos Aires”, en donde la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad del impuesto del 50% establecido por la ley provincial sobre un legado. En tal oportunidad, puntualizó, siguiendo a STORY, que *“el poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, y entre otros al de que ellos se distribuyan con justicia; habiéndose observado con fundamento que las imposiciones que prescindan de aquéllos, no serían impuestos sino despojo...”* (Fallos: 115:111). Con posterioridad, el tribunal declaró, por confiscatorio, la inconstitucionalidad del gravamen que absorbía el 26,60% del valor de un legado (“Gobierno de Italia c. Consejo Nacional de Educación”, Fallos: 190:164). También declaró confiscatoria la contribución de mejoras que había absorbido el 75%, aproximadamente, del valor ficticio fiscal, resultando *“patente que el valor total de la propiedad del actor en la época en que pudo pagarse el pavimento al contado, según la valuación del perito, no habría alcanzado a cubrir el precio del pavimento”* (“Pedro Rouspil c. Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 166:383). Más recientemente, declaró la confiscatoriedad, derivada de la falta de aplicación del ajuste por inflación, en el marco del impuesto a las ganancias (“Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”, Fallos: 332:1571). En cuanto a las tasas, se han declarado confiscatorias las que absorbieran una parte sustancial de la renta o del capital del bien sobre el que se ha prestado el servicio (Fallos: 192:139).

⁸⁰⁷ Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Razonabilidad...”, cit.

lado, las finalidades estatales perseguidas con su establecimiento y, por el otro, los principios de capacidad contributiva e igualdad.

Cabe citar, como ejemplo de reglas de valoración, las normas de precios de transferencia, que regulan la valoración de operaciones realizadas entre personas que se consideran vinculadas. En este tipo de supuestos, la ley determina que la valoración de ingresos y gastos sea realizada de acuerdo a la regla del operador independiente. Es decir, de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

La existencia de este tipo de reglas se justifica en el hecho de que ciertas empresas multinacionales tienen el incentivo de manipular sus precios de transferencia, con el exclusivo fin de localizar la mayor parte de sus ganancias en jurisdicciones con una carga tributaria relativamente menor. A su vez, esta manipulación reduce injustificadamente la base imponible de aquellos países con una carga impositiva comparativamente mayor. Es decir que la finalidad perseguida, con el establecimiento de este tipo de normas, es tutelar la renta fiscal y combatir la elusión y evasión fiscal, por lo que resulta evidente que se trata de un fin constitucionalmente tutelado. En lo que respecta al juicio de proporcionalidad y adecuación, se considera que las metodologías técnicas que constituyen la regla de valoración, previstas en el art. 17 de la LIG, gozan de consenso internacional y, además, su virtualidad no ha sido objeto de controversia.

A partir de lo expuesto, se interpreta que, en abstracto, las normas de precios de transferencia constituyen un medio adecuado y proporcionado para el logro del fin legislativo perseguido. La solvencia técnica de la metodología prevista en las aludidas normas, por su parte, indica que no existe lesión al contenido esencial de los derechos constitucionales en juego, especialmente el de capacidad contributiva.

En definitiva, se entiende que el principio de razonabilidad, en materia tributaria, adquiere una especial relevancia para analizar la constitucionalidad de las reglas de valoración. Ello en razón de que permite el análisis y el control sustancial de la norma y de su aplicación por la administración fiscal. El citado análisis se lleva a cabo sobre los

medios y fines de la norma, procurando que los medios sean idóneos, necesarios y proporcionados para alcanzar la finalidad legítima pretendida.⁸⁰⁸

4.5. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

4.5.1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL

CAYUSO sostiene que la igualdad se instala como principio y regla en el ordenamiento jurídico supremo, y a partir de tal recepción configura un derecho y una garantía.

Como principio, irradia al resto del ordenamiento, constituye una guía de apreciación y, al mismo tiempo, se define como un mandato de optimización. El principio de igualdad constitucional se integra con el concepto de ser tratado como igual y con el de igual tratamiento. En su condición de derecho, habilita a los individuos la facultad de formular oposición frente a normas o actos violatorios de aquel principio, en términos generales, o francamente discriminatorios desde lo específico (*status negativo*), o de exigir algún comportamiento determinado de los poderes públicos (*status positivo*). Y, en su condición de garantía, constituye un presupuesto para la efectividad de las diversas libertades o derechos. Lo cierto es que, como principio y garantía, tiende a condicionar a los poderes públicos en cuanto al grado de su consideración a la hora de reglar, omitir o actuar.⁸⁰⁹

La autora destaca, en este sentido, que la igualdad de derecho, reconocida históricamente como igualdad jurídica o igualdad ante la ley, pretendió satisfacerse mediante la identificación con la definición de igualdad formal, reducida a la mera igualdad legal. El resultado de tal alcance, emparentado con el liberalismo clásico, es que tanto la ley o norma sea aplicada sin distinciones a aquellos a quienes está destinada o dirigida. No importa el por qué ellos, ni los efectos empíricos en el caso concreto.⁸¹⁰

La igualdad material, por su parte, se refiere a la formulación del derecho en cuanto al contenido mismo y a las consecuencias. Apunta a la aproximación a las desigualdades reales, a las discriminaciones expresas o encubiertas. Importan los términos y resultados

⁸⁰⁸ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, *ob. cit.*, pág. 70.

⁸⁰⁹ Conf. CAYUSO, Susana G., “El principio de igualdad en el sistema constitucional argentino”, *La Ley*, 2003-F, 1380. Cita Online: AR/DOC/11202/2003.

⁸¹⁰ Conf. CAYUSO, Susana G., *ob. cit.*

de las leyes, políticas, prácticas y programas. La igualdad de hecho o fáctica se complementa con la concepción de igualdad real de oportunidades, como guía para la igualdad de derechos. Los medios para alcanzar o acercarse a la igualdad de hecho son múltiples, y las acciones positivas son un ejemplo de tales prácticas.⁸¹¹

La presencia del principio de igualdad, en su carácter de uno de los pilares del sistema constitucional, adquiere forma expresa en el art. 16 de la Constitución nacional, en cuanto dispone: *“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y son admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”*. El precepto transcrito, vale destacar, contempla la regla genérica en materia de igualdad, según la cual el principio rector es que “todos los habitantes son iguales ante la ley”. A partir de la reforma constitucional de 1994, se han incorporado una serie de normas que apuntan a garantizar, mediante las denominadas acciones positivas a cargo del Estado, no solo el derecho general a la igualdad, sino a la igualdad fáctica.⁸¹²

Si se considera al principio de igualdad desde lo formal, se obtiene una mera vinculación entre la ley infra-constitucional y su aplicación al caso concreto, dejando al margen del control el contenido de la norma respecto a la creación o determinación de categorías, grupos o circunstancias alcanzados por la disposición. El derecho a la igualdad queda subsumido, de esta manera, en el principio de legalidad, en cuanto al criterio adoptado por el legislador.⁸¹³

En ese marco, resulta necesario analizar la razonabilidad de la selección y de la ponderación cuando se trata de someter las diversas facetas de la igualdad al test de constitucionalidad. En todos los casos, se trata de la creación de categorías a las que se les enlaza una consecuencia, y en todos los casos se tratará de comprobar si existen causas justificadas para la preferencia instrumentada. La revisión del criterio de selección apunta

⁸¹¹ Conf. CAYUSO, Susana G., ob. cit.

⁸¹² Conf. CAYUSO, Susana G., ob. cit. En este sentido, la autora sostiene que se ha ampliado el alcance del derecho-garantía, y la explicitación del mandato constituyente ha descalificado la pretensión de interpretación estrecha e insuficiente, según la cual el art. 16 de la Constitución nacional no era otra cosa que la mera protección de la igualdad formal.

⁸¹³ Conf. CAYUSO, Susana G., ob. cit.

a la creación misma de la categoría, y siempre supone la comparación de las variables esenciales o relevantes consideradas para la diferenciación. La revisión del criterio de ponderación, por su parte, se dirige a verificar el grado de relación que existe entre la categoría creada y los medios y fines que pretenden satisfacer. El test permite comprobar que, aun superada la razonabilidad de la selección, podría tacharse de irrazonable la ponderación.⁸¹⁴

Como agudamente postula CAYUSO, soslayar, en materia de igualdad, el control sobre el criterio de selección da por resultado un control débil para garantizar el cumplimiento material del principio de igualdad. Y ello es así por cuanto el principio de igualdad genérico reconoce el derecho a ser tratado como igual en igualdad de condiciones, vedando discriminaciones arbitrarias. Pero, a su vez, el sistema reconoce la necesidad de establecer, bajo ciertas circunstancias, diferenciaciones. Es decir, a no ser tratado como igual a los efectos, justamente, de lograr que mediante ese tratamiento se proteja el derecho a la igualdad.

En este sentido, la Corte Suprema ha señalado que la garantía de igualdad ante la ley radica en consagrar un trato legal igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias⁸¹⁵. Lo cual no impide que el legislador contemple de manera distinta situaciones que considere diferentes, en la medida en que dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o desfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importen ilegítima persecución de personas o grupos de ellas.⁸¹⁶

En materia impositiva, el tribunal cimero ha sostenido que la cláusula constitucional del art. 16 defiere a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar, agrupar, distinguir y clasificar los objetos de la legislación. No obstante, el establecimiento de categorías para la percepción de los tributos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad. No solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento⁸¹⁷, sino también -y es lo

⁸¹⁴ Conf. CAYUSO, Susana G., ob. cit.

⁸¹⁵ Fallos: 16:118; 95:327; 117:22; 124:122; 126:280; 137:105; 138:313; 151:359; 182:355; 199:268; 270:374; 286:97; 300:1084, entre otros.

⁸¹⁶ Fallos: 115:111; 123:106; 127:167; 182:398; 236:168; 273:228; 295:455; 306:1560; 318:1256.

⁸¹⁷ Fallos: 98:67; 320:1166.

esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser; esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales.⁸¹⁸

Es decir que el principio de igualdad no solo exige la creación de categorías tributarias razonables⁸¹⁹, sino que también prohíbe la posibilidad de unificar las consecuencias tributarias para situaciones que en la realidad son distintas⁸²⁰. Desde el punto de vista constitucional, hacer prevalecer el principio de igualdad supone reconocer que es tan injusto gravar en distinta forma a quienes tienen iguales medios, como imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación.⁸²¹

En similar orden de ideas, cabe destacar que, como bien sostiene SPISSO, la relación tributaria material y procesal se encuentra regida por el principio de igualdad de las partes, en la cual el fisco asume el rol de sujeto activo de una relación crediticia sometida a la ley y a la jurisdicción. En materia procesal, constituye principio indiscutido que las partes de la relación tributaria deben disponer de las máximas posibilidades de defensa de sus intereses y libre acceso a la justicia.⁸²²

En el pensamiento de VALDÉS COSTA⁸²³, la regla de la igualdad de las partes, en la relación jurídico tributaria, se concreta en las siguientes postulaciones:

- Todo privilegio en favor del fisco debe estar respaldado por un fundamento constitucional o legal, pues no existe razón alguna para dar preeminencia jurídica a una de las partes sin precepto que así lo establezca.
- La ley que conceda privilegios al fisco, a su vez, debe ajustarse a la Constitución, de lo cual se deriva que el acrecentamiento de derechos no podrá resultar en caso alguno desproporcionado o irrazonable.
- En la interpretación de las normas tributarias, deben abandonarse los criterios apriorísticos de abordar tal cometido con una disposición en favor o en

⁸¹⁸ Fallos: 340:1480.

⁸¹⁹ Fallos: 150:189; 160:247.

⁸²⁰ Fallos: 149:417; 154:337; 156:352; 195:270; 184:592; 209:431; 210:322; 234:568.

⁸²¹ Fallos: 342:411.

⁸²² Conf. SPISSO, Rodolfo R., "Igualdad de las partes de la relación procesal tributaria", *La Ley*, 2009-F, 445. Cita Online: AR/DOC/3892/2009.

⁸²³ Conf. VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992.

contra del organismo fiscal. Como así también el dogma de la interpretación jurídica restrictiva de las exenciones o beneficios tributarios.

- La actividad determinativa del organismo fiscal debe estar sometida a la ley y minuciosamente reglada.

- Las prerrogativas discrecionales, que se concedan para la verificación y fiscalización, deben estar acompañadas de las correlativas garantías en favor de los contribuyentes para no desequilibrar la igualdad de las partes.

- Si existen varios medios posibles y adecuados para alcanzar el fin perseguido por el Estado, este debe escoger aquél que conlleve las menores consecuencias dañosas para el administrado.

4.5.2. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN

Como bien expone ROSSO ALBA, más allá de las particularidades y las divergencias existentes en las legislaciones tributarias, el proceso de integración económica ha derivado en la proliferación de una serie de tratados y normas, de rango supra-legal, que, en la dinámica del derecho internacional tributario, condicionan las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes de cada país. En ese marco, la prohibición a la discriminación en materia fiscal es, tal vez, el principio de derecho internacional tributario más extendido y aceptado en la dogmática jurídica⁸²⁴; principio que, vale destacar, ha sido receptado en los CDI y tratados bilaterales de inversiones (TBI) firmados por nuestro país.

La cláusula de no discriminación -en la versión actual del Modelo de Convenio de la OCDE- tiene por objeto principal impedir que un país imponga, a los nacionales del Estado co-contratante, un impuesto u otra obligación, de carácter tributario, que no se exija o que sea más gravosa que la que se impone a los propios nacionales en su país⁸²⁵.

⁸²⁴ Conf. ROSSO ALBA, Cristian E., “El principio de no discriminación en el derecho tributario internacional”, en Asorey, Rubén O. y García, Fernando D. (directores) y Billardi, Cristian J. (coordinador), *Tratado de derecho internacional tributario*, 1º ed., La Ley, Buenos Aires, 2013, T. II, págs. 623/624.

⁸²⁵ Como bien pone de resalto ROSSO ALBA, no debe confundirse el ámbito de aplicación material de la cláusula de no discriminación con el correspondiente a la cláusula de “nación más favorecida”. En efecto, esta última -incluida también en numerosos tratados bilaterales de inversión celebrados por Argentina- predica un estándar de comparabilidad, ya que cambia los sujetos involucrados en la comparación. En este caso, los nacionales o residentes del Estado co-contratante deben ser comparados con los nacionales o residentes de un tercer país, en relación al trato que reciben en el primer Estado (conf. ROSSO ALBA, Cristian E., ob. cit., pág. 627).

Lo cual exige formular un balance entre la necesidad de prevenir la discriminación injusta y la de tener en consideración las distinciones legítimas basadas en las diferencias en la responsabilidad, los riesgos asumidos o la capacidad contributiva.

El principio bajo estudio se sustenta en un estándar de comparabilidad, que incluye a los nacionales de un Estado contratante y los confronta -a los fines de la comparación en su situación fiscal- con los del otro Estado co-contratante. Los convenios no definen qué se considera específicamente “discriminación” o “acto discriminatorio”, sino que se comprometen a dar -a los residentes del otro Estado- un trato no menos favorable que aquel que se dispensa a los propios nacionales.

Lo cierto es que la cláusula bajo análisis coincide sustancialmente con los principios básicos que informan la Constitución nacional, especialmente en cuanto esta establece la igualdad de nacionales y extranjeros no residentes, así como la prohibición de la discriminación en general. La no discriminación es la regla también en los CDI firmados por Argentina. Asimismo, la inclusión del país en organismos multilaterales -como ALADI y el Mercosur- ha fortalecido los estándares regionales de no discriminación.⁸²⁶

En su formulación general contenida en el MOCDE⁸²⁷, el principio en cuestión dispone que los nacionales de un Estado contratante no estarán sujetos, en el otro Estado

⁸²⁶ Conf. ROSSO ALBA, Cristian E., ob. cit., pág. 628.

⁸²⁷ El art. 24 del MOCDE (versión 2017) dispone: “**NO DISCRIMINACIÓN.** 1. Los nacionales de un Estado contratante no estarán sujetos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición se aplica también a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes. 2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no estarán sujetos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sujetos los nacionales de ese Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. 3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no estarán sujetos a imposición en ese otro Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares. 4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado

contratante, a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. En particular con respecto a la residencia.

El análisis de comparabilidad, previsto en la disposición en cuestión, no requiere que las mismas condiciones se prediquen específicamente en relación a la residencia para determinar si existe o no trato discriminatorio. Lo cual reviste especial relevancia en razón de que la experiencia internacional indica que, en la práctica, se ha empleado la diversidad de residencia como justificación para la no aplicación del principio.

Ahora bien, la adopción del criterio de renta mundial en la LIG generó un cambio en la forma de evaluar la existencia de condiciones idénticas en los términos comparados. Ello en razón de que las autoridades comenzaron a requerir el análisis de la no discriminación, basada en la nacionalidad, a partir de la comparación entre un no residente -radicado en otro Estado contratante- con residentes argentinos que hacen negocios en el exterior a través de un establecimiento permanente extranjero. El objetivo del criterio fiscal ha sido realizar un “ajuste de comparabilidad”, con el objeto de equiparar las circunstancias fácticas de los casos analizados.⁸²⁸

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, por su parte, ha tenido oportunidad de interpretar el principio en cuestión en la causa “Hoechst AG”⁸²⁹, en donde la empresa -de capitales alemanes- sostenía que el impuesto sobre el patrimonio neto (ley 21.282), que recaía sobre sus tenencias accionarias en una sociedad argentina, vulneraba el CDI entre Argentina y Alemania. Ello en el entendimiento de que implicaba una posición discriminatoria respecto de los accionistas residentes en Alemania.

en primer lugar. 5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital sea propiedad o esté bajo el control, total o parcialmente, directa o indirectamente, de uno o varios residentes del otro Estado contratante, no estarán sujetas en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sujetas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar. 6. No obstante lo dispuesto en el artículo 2, las disposiciones del presente artículo se aplican a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación”.

⁸²⁸ Conf. ROSSO ALBA, Cristian E., ob. cit., págs. 629/632.

⁸²⁹ CSJN, “Hoechst A.G. c/ DGI s/ juicio de conocimiento”, Fallos: 321:1031, sent. del 28 de abril de 1998.

Cabe destacar, en este punto, que el hecho imponible del tributo en cuestión se encontraba constituido por la simple tenencia de bienes situados en el país en una fecha determinada. El impuesto se aplicaba sobre los bienes cuyos titulares fuesen personas físicas o sucesiones indivisas (art. 2° de la ley 21.282); bienes entre los cuales se encontraban “...*las acciones...representativas del capital social o equivalente, emitidos por entes...privados, cuando éstos estuviesen domiciliados en él*” (art. 3°, inc. j, de la ley 21.282). A su vez, el legislador incluyó el régimen relativo a las sociedades extranjeras en el art. 14 de la ley 21.282, que, en lo que aquí interesa, establecía: “*Las personas de existencia visible domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el extranjero, que resulten titulares directos de bienes en el país o que los posean de manera indirecta a través de participaciones en el capital social o equivalente de sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados o, en su caso, radicados o ubicados en el exterior, quedan sujetos a las disposiciones del presente artículo*”. A tal efecto, la ley “presumía”, sin admitir prueba en contrario, que los bienes en él mencionados, cuyos titulares fuesen sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones domiciliados o, en su caso, radicados o ubicados en el exterior, pertenecían, de manera indirecta, a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.

El tribunal cimero, por su parte, rechazó el planteo del contribuyente aduciendo que no existía discriminación por razones de nacionalidad, por cuanto la legislación pretendía gravar a los titulares de un patrimonio radicado en el país. Por lo que, en última instancia, los residentes argentinos y alemanes sería similarmente gravados por sus inversiones en sociedades argentinas. Desde esta perspectiva, sostuvo que el contribuyente del impuesto, domiciliado en el país -persona física o sucesión indivisa- que es titular de acciones que componen el capital social de una empresa constituida en el país, no se encontraba en situación menos gravosa que el titular -directo o indirecto- de las acciones residente o domiciliado en el extranjero.

Se coincide con la crítica formulada por ROSSO ALBA a la decisión del tribunal cimero. Fundamentalmente, debido a que la comparación, exigida por la cláusula de no discriminación, debería haberse focalizado en la situación de un accionista corporativo

alemán -Hoescht A.G.-, en contraste con la situación de una compañía residente en Argentina cuyo accionista resultara ser otra compañía local.⁸³⁰

En definitiva, el principio de no discriminación, que encuentra -por supuesto- origen en el principio de igualdad ante las cargas públicas (art. 16 de la Constitución nacional), ha tenido un notable desarrollo a nivel internacional debido a la proliferación de convenios para evitar la doble imposición y de tratados de integración y de inversión que lo contemplan y tutelan. En consecuencia, parece razonable sostener que su consideración se impone en el análisis de constitucionalidad de las reglas de ganancia neta aplicables a beneficiarios del exterior, especialmente en aquellos casos en donde este reviste la calidad de nacional o residente de un Estado con el cual existe un CDI o un tratado bilateral de inversiones (TBI).

4.5.3. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y LA TÉCNICA PRESUNTIVA. LA OPINIÓN DE LA DOCTRINA NACIONAL

La doctrina nacional prácticamente no se ha ocupado de estudiar la relación existente entre la técnica presuntiva y el principio de igualdad. En rigor de verdad, los comentarios que se han formulado al respecto son realmente escuetos, y abordan superficialmente la cuestión.

En este sentido, NAVARRINE y ASOREY mantienen una posición ciertamente extrema, al afirmar que las presunciones y ficciones resultan contrarias, por definición, a los principios de capacidad contributiva y de igualdad, por lo que su utilización debe limitarse al mínimo de lo posible.⁸³¹

GADEA, GUZMÁN y JÁUREGUI, por su parte, postulan que la creación de categorías de contribuyentes no se contrapone con el principio de igualdad, siempre que estas respondan a diferenciaciones basadas en la capacidad contributiva. Agregan que, frente a supuestas arbitrariedades del legislador, al establecer -a través de ficciones- perjuicios o beneficios a unos en iguales circunstancias frente a otros, el principio de igualdad ha de erigirse en una garantía sustancial; garantía que operará como limitación al poder fiscal y a la creación de normas por parte del poder legislativo.⁸³²

⁸³⁰ Conf. ROSSO ALBA, Cristian E., ob. cit., pág. 633.

⁸³¹ Conf. NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén, ob. cit., pág. 31.

⁸³² Conf. GADEA, María de los Ángeles, GUZMÁN, Laura A. y JÁUREGUI, José L., ob. cit.

A partir de la reseña formulada, se advierte que la doctrina nacional no ha abordado un estudio exhaustivo de la relación existente entre el principio de igualdad y los distintos tipos de institutos que integran la categoría de “técnicas presuntivas”. En rigor de verdad, solo se han producido estudios relativos a ciertos institutos particulares, y el análisis, relativo a su relación con el mentado principio, ha sido francamente escueto y fundamentalmente centrado en el aspecto negativo de la relación. Es decir, se ha concentrado en plantear hipótesis de conflicto, y no ha estudiado la manera en la cual la técnica presuntiva contribuye a la mejor realización del principio de igualdad. En cuanto a las hipótesis de conflicto, los autores oscilan entre posiciones extremas, que plantean una suerte de incompatibilidad genética, y posiciones más moderadas, que hacen depender la suerte de la ficción de la existencia de una razonable diferenciación a la luz del principio de capacidad contributiva.

4.5.4. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD. ANÁLISIS CRÍTICO

4.5.4.1. INTRODUCCIÓN

La jurisprudencia de la Corte Suprema ha erigido, en numerosas oportunidades, al principio de igualdad como límite al poder fiscal del Estado. Como se ha visto, el referido principio no solo exige la creación de categorías tributarias razonables, sino que también prohíbe la posibilidad de unificar las consecuencias tributarias para situaciones que en la realidad son distintas.

Si se toma en consideración algunas características de los institutos que generalmente son categorizados como técnicas presuntivas, se advierte que la existencia de una potencial tensión con el principio de igualdad resulta probable. Las normas de remisión, por ejemplo, se caracterizan por equiparar dos hechos con el objeto de unificar sus consecuencias jurídicas. Lo cual, vale destacar, conlleva la posibilidad cierta de que se uniforme el tratamiento tributario de hechos que evidencian capacidades contributivas distintas. En lo que respecta a reglas de valoración, la Corte Suprema ha convalidado la creación de categorías especiales de contribuyentes extranjeros, en el marco de la ley de

impuesto a los réditos y de la ley de impuesto a las ganancias, en el entendimiento de que existían circunstancias especialísimas que las sustentaban.⁸³³

Es decir que el estudio de la relación entre el principio de igualdad y la técnica presuntiva reviste un innegable interés, especialmente teniendo en cuenta el objeto de la presente investigación. Al igual que en los casos anteriores, se considera necesario que el análisis pondere las diversas características de los institutos que, de ordinario, son englobados bajo la genérica categoría de técnicas presuntivas.

A continuación, entonces, se formulará un examen de las “técnicas presuntivas” más relevantes y su relación con el mentado principio. Además, se estudiarán algunas de las normas, utilizadas como ejemplos a lo largo de la presente investigación, con el objeto de determinar, en abstracto, su compatibilidad con el principio de igualdad.

4.5.4.2. LA PRESUNCIÓN JURÍDICA Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Como se ha expuesto en el Capítulo 2, las reglas de presunción tienen por finalidad posibilitar la prueba de determinados hechos de difícil acreditación, y reestablecer, de este modo, la igualdad real de las partes. En efecto, puede sostenerse que las reglas de presunción, al tener por objeto ampliar y mejorar las posibilidades de prueba, tienden, por definición, a permitir un conocimiento más preciso de los presupuestos fácticos de relevancia tributaria. La idea de justicia tributaria, vale destacar, no puede limitarse a requerir la existencia de normas que respondan a criterios de justicia material, sino que también debe exigir que tales normas sean realmente aplicadas.⁸³⁴

Sin perjuicio de lo expuesto, no cabe descartar la posibilidad de que el establecimiento o aplicación de las reglas de presunción produzca efectos contrarios al principio de igualdad. Lo cual podría acaecer, por ejemplo, en caso que se estableciera una presunción, en favor del organismo fiscal, a pesar de la inexistencia de un desequilibrio inicial ante la prueba entre las partes de la relación jurídico-tributaria. O, en su caso, cuando el desequilibrio inicial ante la prueba fuese corregido con un exceso del legislador, originando una desigualdad ante la prueba inversa a la que se pretendía

⁸³³ Fallos: 232:52; 324:920.

⁸³⁴ Conf. TIPKE, K., “Steuergerechtigkeit in Theorie and Praxis”, Ed. Otto Schmidt, Köln, 1981, pág. pág. 43. Citado por MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 231.

corregir. Es decir, el establecimiento de un auténtico privilegio probatorio en favor del ente fiscal.

En efecto, es perfectamente posible que la facilitación probatoria, prevista en una norma de esta naturaleza, dé lugar a que la administración fiscal, inicialmente en desventaja, se encuentre finalmente en una situación de privilegio. Si las dificultades extraordinarias para enervar su eficacia, y demostrar que no han tenido lugar los hechos que integran la afirmación presumida, perjudican al contribuyente o responsable, podría claramente arribarse a un resultado contrario al principio de igualdad en el marco de la relación tributaria.

Se entiende entonces que la regla de presunción podría ser declarada inconstitucional en caso que se constatare la existencia de una desproporción entre los fines perseguidos -reestablecer la “igualdad de armas” entre fisco y contribuyente- y los medios utilizados para su consecución -establecimiento de una regla de presunción-. Se aclara, sin embargo, que el cuestionamiento de índole constitucional no obedecería estrictamente a la naturaleza presuntiva de la norma, sino porque su contenido resultaría contrario a los principios de igualdad (art. 16 de la Constitución nacional) y razonabilidad (arts. 28 y 33 de la Constitución nacional). Ello en razón de que las reglas de presunción, al igual que todas las normas, deben estar inspiradas en la lógica y el sentido común.

Si se analizan las presunciones establecidas en los incisos g) y h) del art. 18 de la ley 11.683, se advierte que el legislador ha tomado en consideración situaciones que evidencian, *prima facie*, irregularidades que dificultan la labor de control y determinación de las obligaciones tributarias. En efecto, se trata de supuestos de hecho en donde existen inconsistencias en los movimientos bancarios o empleados o rubros salariales no declarados, y que objetivamente colocan al organismo fiscal en desventaja para ejercer sus funciones. Atendiendo a que el contribuyente o responsable cuenta con la posibilidad de refutar las referidas presunciones, se interpreta que, en abstracto, estas no vulneran el principio de igualdad en el marco de la relación jurídico-tributaria.

En conclusión, se considera que las reglas de presunción, al tener por objeto ampliar y mejorar las posibilidades de prueba, tienden por definición a permitir un conocimiento más preciso de los presupuestos fácticos de relevancia tributaria. Sin perjuicio de lo expuesto, no cabe descartar la posibilidad de que el establecimiento o aplicación de las reglas de presunción produzca efectos contrarios al principio de igualdad.

4.5.4.3. LAS NORMAS DE REMISIÓN Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

La presunción absoluta se caracteriza por considerar que la realización de un hecho lleva inexorablemente aparejada la realización de otro distinto, con el objeto de imputar al primer los efectos jurídicos atribuidos al segundo. La ficción, por su parte, equipara dos hechos, que se sabe diferentes, con el objeto de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descripto para el primero. Ambos institutos, vale destacar, constituyen normas de remisión, en razón de que -valga la redundancia- remiten, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la consecuencia jurídica, a otra norma jurídica.

Al tratarse de normas de carácter sustantivo, se entiende que su compatibilidad con el principio de igualdad dependerá del mandato concreto que establezcan, y no de su naturaleza normativa, que constituye un simple recurso de técnica legislativa. Ahora bien, atendiendo a que el establecimiento de las presunciones absolutas y ficciones tiene por objeto extender a ciertos hechos el tratamiento tributario asignado a otros que le son relacionados -presunción absoluta- o equiparados -ficción-, resulta factible que se unifiquen las consecuencias tributarias para situaciones que, en la realidad, son distintas.⁸³⁵

Es decir, resulta posible que, a través de las presunciones absolutas y ficciones, se asigne un tratamiento tributario unificado a situaciones que, a la luz del principio de capacidad contributiva o de la vulnerabilidad de los contribuyentes⁸³⁶, corresponde que

⁸³⁵ Fallos: 149:417; 154:337; 156:352; 195:270; 184:592; 209:431; 210:322; 234:568.

⁸³⁶ CSJN, “García, María Isabel c. AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 324:411, sent. del 26 de marzo de 2019. En este sentido, el tribunal cimero sostuvo: “...la sola capacidad contributiva, como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido. La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal general en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja. En esas condiciones el estándar de revisión judicial históricamente adoptado por esta Corte, según el cual los términos cuantitativos de la pretensión fiscal solo deben ser invalidados en caso de confiscación, no permite dar una adecuada respuesta a la protección constitucional de contribuyentes como los anteriormente descriptos. Ello no supone desterrar el criterio de la ‘no confiscatoriedad’ del tributo como pauta para evaluar la adecuación cuantitativa de un gravamen a la Constitución Nacional, sino advertir que tal examen de validez, centrado exclusivamente en la capacidad contributiva potencial del contribuyente, ignora otras variables necesarias, fijadas por el propio texto constitucional, para tutelar a quienes se encuentran en tal excepcional situación”.

sean diferenciadas. Ello en razón de que el establecimiento de categorías, para la percepción de los impuestos, debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad. No solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también -y es lo esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser; esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales.

Es decir que la técnica de la remisión puede entrar en conflicto con los principios de igualdad y capacidad contributiva. Especialmente debido a la dificultad de encajar todo un conjunto de efectos jurídicos, previstos para un determinado supuesto de hecho, en otro supuesto de hecho distinto. De allí que existan importantes dificultades para que una norma de remisión (presunción absoluta o ficción) pueda considerarse respetuosa con el principio constitucional de igualdad. No porque la utilización de la técnica de remisión importe una desnaturalización de la realidad, sino por la cuestionable admisibilidad de que dos supuestos de hecho, manifiestamente desiguales, deban seguir íntegramente el mismo régimen jurídico.

Si se analizan los arts. 310, 311, 312 y 315 del Código Aduanero, en cuanto establecen supuestos de importación irregular para consumo y la consiguiente responsabilidad tributaria, se considera que, en abstracto, no puede sostenerse que vulneren el principio de igualdad.

No se ignora, en este punto, que, en la causa “Tevelam S.R.L.”, la Corte Suprema estimó necesario formular una distinción interpretativa; distinción cuyo objeto fue dispensar del pago de los tributos, que gravan la importación para consumo, a los sujetos, enumerados en el art. 312 del citado cuerpo legal, que, a pesar de configurarse el faltante de mercadería o la falta de arribo del medio de transporte, demuestren diligencia en el marco del tránsito de importación. Se interpreta que el tribunal entendió que no resultaría razonable, ni ajustado al principio de igualdad, equiparar la situación jurídica de los sujetos que obraron con negligencia, descuido o dolo, de aquellos que cumplieron con todos los deberes a su cargo.

Sin embargo, se interpreta que todos los sujetos que optan por utilizar la destinación de tránsito de importación, diligentes o no, tienen una característica en común: conocen, o deberían conocer que, en la destinación escogida, la responsabilidad tributaria no se extingue con la pérdida de la mercadería. Salvo cuando se pierda irremediablemente, es decir cuando no pueda ser empleada por terceros (art. 315 del Código Aduanero). Desde

esta perspectiva de análisis, se entiende que la Corte Suprema debería haber evaluado, a la luz de la doctrina del voluntario sometimiento⁸³⁷, si la inclusión de los sujetos, negligentes o no, en una única categoría resulta verdaderamente irrazonable y contraria al principio de igualdad.

Las llamadas “presunciones de disposición de dividendos o utilidades”, contempladas en el art. 50 de la LIG, constituyen, en rigor de verdad, ficciones que equiparan ciertos hechos a la distribución de utilidades o dividendos, con el objeto de atribuirles el régimen tributario aplicable a esta. Si se toma en consideración el sustrato económico de los hechos tomados en consideración por la norma, que claramente evidencian manifestaciones de capacidad contributiva, no se advierte, en abstracto, que su inclusión, dentro de las rentas de segunda categoría (renta de capitales), suponga una vulneración del principio de igualdad.

En definitiva, se entiende que las presunciones absolutas y ficciones, al constituir normas de carácter sustantivo, podrán, al igual que el resto de las normas, resultar compatibles o no con el principio de igualdad. Pero, en todo caso, ello será consecuencia del mandato concreto que establezcan, y no de su naturaleza normativa, que constituye un simple recurso de técnica legislativa. Ahora bien, atendiendo a que el establecimiento de los institutos bajo análisis tiene por objeto extender a ciertos hechos el tratamiento tributario asignado a otros que le son relacionados -presunción absoluta- o equiparados -ficción-, resulta posible que, en vulneración al principio de igualdad, se unifiquen las consecuencias tributarias para situaciones que, en la realidad, son distintas.

4.5.4.4. LAS VERDADES INTERINAS Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Al operar en el ámbito probatorio, no cabe descartar la posibilidad de que la aplicación de verdades interinas pueda producir efectos contrarios al principio de igualdad en el marco de la relación jurídico-tributaria. Lo cual podría ocurrir, por ejemplo, en caso que se estableciera una verdad interina, en favor del organismo fiscal, a pesar de que, entre las partes, no exista un desequilibrio inicial ante la prueba. O, en su caso, cuando el mentado desequilibrio inicial fuese corregido con un exceso del legislador, originando una desigualdad inversa a la que se pretendía corregir.

⁸³⁷ Fallos: 270:26; 294:220; 308:1837; 310:1624; 311:1880, entre otros.

En efecto, es perfectamente factible que la facilitación probatoria, prevista en una norma de esta naturaleza, dé lugar a que la administración fiscal, inicialmente en desventaja, se encuentre finalmente en una situación de privilegio. Si las dificultades extraordinarias para enervar su eficacia, y demostrar que no ha tenido lugar el hecho exonerado de prueba, perjudican al contribuyente o responsable, podría claramente arribarse a un resultado contrario al principio de igualdad en el marco de la relación jurídico-tributaria.

Desde esta perspectiva de análisis, se entiende que la verdad interina podría ser declarada inconstitucional en caso que se constatare la existencia de una desproporción entre los fines perseguidos -reestablecer la “igualdad de armas” entre fisco y contribuyente, o combatir conductas elusivas o evasivas- y los medios utilizados para su consecución -establecimiento de una verdad interina-.

Si se analiza el art. 310 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, se advierte que se trata de una regla sobre la carga de la prueba mediante la cual se dispone, en el marco del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, que el carácter gratuito de determinadas transmisiones no necesita ser probado, en orden a su calificación como acto gravado. En lugar de alterar el objeto de la prueba, como hacen las reglas de presunción, se determina una inversión de la carga de la prueba de hechos concretos.

Se entiende, en este punto, que la norma tiene por objeto evitar o entorpecer ciertas conductas de simulación que pueden darse en el marco del impuesto a la transmisión gratuita de bienes; simulación que, vale destacar, resultaría difícil de probar para la administración fiscal. Desde esta perspectiva, no se advierte, en abstracto, que la verdad interina bajo análisis introduzca una desigualdad irrazonable en relación a la carga de la prueba. Máxime teniendo en cuenta que el contribuyente conserva la posibilidad de demostrar la inexistencia de simulación.

En definitiva, se considera que las verdades interinas, al operar en el ámbito probatorio, pueden introducir alteraciones en el marco del procedimiento o proceso tributario; alteraciones que, eventualmente, pueden generar una indebida situación de privilegio para el organismo fiscal, lesiva del principio de igualdad.

4.5.4.5. LAS DISPOSICIONES SUPLETORIAS Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Las disposiciones supletorias constituyen normas jurídicas, de carácter material, que contemplan una solución jurídica para los casos en donde la actividad probatoria no haya podido esclarecer todas las circunstancias necesarias para imputar alguno de los regímenes jurídicos potencialmente aplicables⁸³⁸. Como se ha expuesto en el Capítulo 2, se trata de las normas menos cuestionadas por ser contrarias a los principios de justicia tributaria. Ello en razón de que, por un lado, el sujeto afectado puede producir prueba que acredite la realidad de los hechos, antes de aplicar la disposición supletoria. Por el otro, por el elevado grado de equidad que, en general, inspira el régimen subsidiario establecido en estas normas para los casos en que finalmente tuvieron que ser aplicadas.⁸³⁹

Lo cierto es que, teniendo en cuenta su naturaleza sustantativa, las disposiciones supletorias podrán, al igual que el resto de las normas, resultar compatibles, o no, con el principio de igualdad, pero, en todo caso, ello será consecuencia del mandato concreto que establezcan.

Ahora bien, atendiendo a que las disposiciones supletorias pueden utilizar la técnica de remisión para determinar el tratamiento tributario aplicable a su presupuesto de hecho, resulta posible que se unifiquen las consecuencias tributarias para situaciones que, en la realidad, son diferentes⁸⁴⁰. Es decir, resulta factible que, a través de las mentadas disposiciones, se asigne un tratamiento tributario unificado a situaciones que, a la luz del principio de capacidad contributiva o de la vulnerabilidad de los contribuyentes, corresponde que sean diferenciadas.

Sin perjuicio de lo expuesto, se entiende que, en la evaluación relativa a la eventual vulneración del principio de igualdad, debe tomarse en consideración que, a diferencia de lo que sucede con las normas de remisión -en donde la aplicación del régimen jurídico es inexorable-, el afectado cuenta, en las disposiciones supletorias, con la posibilidad de evitar su aplicación. En consecuencia, se considera que, con el objeto de juzgar la equidad del régimen tributario aplicable, también debería ponderarse las mayores o menores posibilidades probatorias otorgadas al afectado.

⁸³⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 268.

⁸³⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 253.

⁸⁴⁰ Fallos: 149:417; 154:337; 156:352; 195:270; 184:592; 209:431; 210:322; 234:568.

Si se toma como ejemplo el supuesto de los ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación, se advierte que se equipara el tratamiento tributario de los aludidos ingresos al del instituto de incrementos patrimoniales no justificados, previsto en el art. 18, inc. f), de la ley 11.683. La mentada equiparación no parece resultar lesiva del principio de igualdad en materia tributaria, atendiendo a que los ingresos de fondos provenientes de paraísos fiscales -no justificados- pueden ser técnicamente considerados como incrementos patrimoniales. Máxime teniendo en cuenta que el contribuyente cuenta con la posibilidad de justificar el origen de los fondos, lo cual obstaría a la aplicación de la disposición supletoria.

En definitiva, se entiende que, en relación a las disposiciones supletorias, el control constitucional de razonabilidad debe ponderar especialmente si la posibilidad probatoria, que se concede al afectado, puede ser efectivamente ejercida con amplitud. Y el grado de equidad y conformidad con los principios constitucionales -especialmente, los de capacidad contributiva e igualdad- del régimen jurídico establecido con carácter supletorio.

4.5.4.6. LAS REGLAS DE VALORACIÓN Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Como se ha expuesto, las reglas de valoración conducen a un cierto alejamiento del principio de capacidad contributiva. En efecto, esta no es medida en función de los valores reales de los bienes o derechos involucrados, sino por referencia a determinados signos, índices, módulos, o porcentajes previamente fijados.

Desde esta perspectiva, se entiende que el instituto bajo análisis podría eventualmente resultar lesivo del principio de igualdad en caso que unificara el tratamiento tributario para situaciones o contribuyentes que, en realidad, son distintas. Es decir que resulta factible que, mediante las reglas de valoración, se asigne un tratamiento tributario unificado a situaciones que, a la luz del principio de capacidad contributiva o de la vulnerabilidad de los contribuyentes, corresponde que sean diferenciadas.

Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que, en la causa “Hermitage S.A.”, la Corte Suprema fue contundente al criticar que, en el hecho imponible del IGMP, se había asignado idéntico tratamiento tributario a un universo de actividades heterogéneas -sin consideración a particularidad alguna- y sobre innumerables formas de

organización de los recursos humanos⁸⁴¹. Si bien no se analizaba concretamente una regla de valoración, el tribunal cimero trajo a colación una serie de decisiones en donde la creación de la categoría especial de contribuyentes o actividades, sujeta a la regla de valoración, tenía sustento en las condiciones especialísimas en las que se desarrollaban y en la imposibilidad de fiscalizarlas.⁸⁴²

A partir de lo expuesto, se considera que, en la conformación de las categorías de contribuyentes o actividades sujetas a la regla de valoración, el legislador debe tomar en consideración los principios de capacidad contributiva (en su concepción integral⁸⁴³) y de razonabilidad. Ello con el objeto de evitar unificar situaciones que, a la luz de los principios de igualdad y capacidad contributiva, deberían ser diferenciados.

Si se toma como ejemplo el art. 426 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, norma regulatoria del impuesto sobre las patentes de vehículos en general y de las embarcaciones deportivas o de recreación, se advierte que la regla de valoración allí contenida comprende exclusivamente a los automóviles de producción nacional. En el caso de los importados, estos se valúan conforme a su valor de despacho a plaza, incluidos los derechos de importación, tasa de estadística, fletes, seguros, etc.⁸⁴⁴

A partir de ello, se impone analizar si la mentada regla de valoración, en cuanto comprende únicamente a los vehículos de producción nacional, resulta ajustada al principio de igualdad. Atendiendo a que el valor de los mismos resulta fácilmente determinable a partir de la información existente en el país -cuestión que no necesariamente ocurre en el caso de los vehículos importados⁸⁴⁵-, se entiende que, en abstracto, resulta justificada la utilización de reglas de valoración diferenciadas. Máxime teniendo en cuenta que el valor de los vehículos importados, en donde la información de mercado no resulta igualmente accesible, parte de un valor (el de despacho a plaza) que,

⁸⁴¹ Fallos: 333:993, considerando 14.

⁸⁴² En efecto, en la causa “Asoc. de Socios Argentinos de la O.T.I. c/ DGI s/ repetición D.G.I.” (Fallos: 324:920), el tribunal convalidó la constitucionalidad de la regla de valoración, contemplada en el art. 13 de la LIG (actual art. 14), con sustento en que su aplicación se circunscribía a una categoría de contribuyentes (beneficiarios del exterior); categoría que ofrecía importantes dificultades en lo relativo a la fiscalización de su actividad.

⁸⁴³ Conf. CSJN, “García, María Isabel c. AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 324:411, sent. del 26 de marzo de 2019.

⁸⁴⁴ Conf. art. 426, 5° párr., del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

⁸⁴⁵ Por lo menos para las administraciones tributarias sub-nacionales.

de acuerdo a las normas de valoración del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT)⁸⁴⁶, debería corresponder a la regla de mercado.

En conclusión, se entiende que no puede sostenerse, en abstracto, que las reglas de valoración resultan contrarias al principio de igualdad. Sin perjuicio de ello, una cuestión crítica, en torno al análisis de compatibilidad de la regla bajo examen con el aludido principio, es determinar si la categorización de determinadas actividades o contribuyentes, sujetas a una misma regla de valoración, importa unificar situaciones que, a la luz de los principios de igualdad y capacidad contributiva, deberían ser diferenciados.

4.6. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

4.6.1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DEL PRINCIPIO

En un señero trabajo sobre la materia, CASÁS sostiene que el principio de generalidad constituye “*un principio eminentemente tributario que ha ido logrando su constitucionalización, principalmente en este siglo [por referencia al siglo XX], haciéndose presente a la fecha en los Estatutos fundamentales de diversos países*”⁸⁴⁷. Lo cual ha significado, en palabras de VALDÉS COSTA, el reconocimiento de un límite a la acción legislativa en materia tributaria.⁸⁴⁸

NEUMARK, por su parte, define al principio de generalidad como aquel que obliga a todas las personas a someterse al gravamen, en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas en una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria. Sin que puedan tomarse en consideración criterios extraeconómicos (*v.gr.* nacionalidad, estado civil, clase social, religión, etc.), pudiendo excluirse únicamente de dicha obligación -subjctiva u objetiva- por motivos basados en los fines del Estado (*v.gr.* política económica, social, cultural y sanitaria, por imperativos técnico-tributarios).⁸⁴⁹

En sentido concordante, RODRIGUEZ BEREIJO sostiene que, como límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, el principio de

⁸⁴⁶ La República Argentina solicitó la incorporación al GATT el 21 de septiembre de 1960, y por medio del Decreto N° 9298/62, el gobierno argentino aprobó la declaración de adhesión provisional al GATT.

⁸⁴⁷ Conf. CASÁS, José O., “El principio constitucional de generalidad en materia tributaria”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, N° 1, 1996.

⁸⁴⁸ Conf. VALDÉS COSTA, R., *ob. cit.* pág. 124.

⁸⁴⁹ Conf. NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 101 y ss.

generalidad constituye un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imponible de los distintos tributos, agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad contributiva.⁸⁵⁰

De esta manera, puede sostenerse que el principio de generalidad refiere al carácter extensivo de los tributos, y su esencia radica en no excluir del ámbito de la tributación a quienes tengan capacidad contributiva. Procura que, a igual capacidad contributiva, se siga una misma carga tributaria, por lo que constituye un desprendimiento del de igualdad⁸⁵¹. En este sentido, la Corte Suprema tiene dicho: “...*la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, debiendo aplicarse abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstos por la ley y no a una parte de ellos*”.⁸⁵²

Conforme lo ha entendido la doctrina mayoritaria, el principio de generalidad se desprende del art. 16 de la Constitución nacional, en el que se establece la igualdad como base de los impuestos y las cargas públicas⁸⁵³. Así, GIULIANI FOUNROUGE expresa: “*como derivación del principio de igualdad es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando íntegramente las categorías de personas o de bienes previstas en la ley, y no una parte de ellas*”.⁸⁵⁴

En lo que respecta a la proyección del principio de generalidad sobre el sistema tributario, resulta sumamente esclarecedor lo expuesto por NAVEIRA DE CASANOVA: “...*lo que se pretende con este principio es, por un lado, que todo aquel que tenga capacidad fiscal de pago resulte obligado por el tributo de una u de otra manera y, por otro, que nadie pueda ser excluido (liberado) de un impuesto personal y general por motivos cuya justificación no esté basada en los supremos objetivos políticos del Estado,*

⁸⁵⁰ Conf. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, N° 100, 1998, pág. 613.

⁸⁵¹ Conf. LICHT, Miguel N., y VILLARRUEL, Gonzalo Ernesto, ob. cit., pág. 29.

⁸⁵² CSJN, “Carlos Pascolini SACIFICA c/ DGI s/ impugnación”, Fallos: 314:1088, sent. del 24 de septiembre de 1991.

⁸⁵³ Cabe destacar que, como consecuencia de la reforma constitucional del año 1994, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948 y la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) han adquirido jerarquía constitucional a través del art. 75, inc. 22, de la Carta Magna. En ese marco, resultan complementarios de los derechos y garantías reconocidos por la Constitución Nacional. De esta forma, el principio de generalidad, recogido de manera expresa en la Declaración Americana de Bogotá, conforma, conjuntamente con lo dispuesto en los arts. 16 y 33 de la Constitución, un valladar inexpugnable que impide que el legislador establezca cualquier privilegio o inmunidad tributaria en beneficio de determinadas personas o grupos.

⁸⁵⁴ Conf. GIULIANI FOUNROUGE, C. M., *Derecho financiero*, 5° ed., actualizada por Navarrine, Susana C. y Asorey, Rubén O., Depalma, Buenos Aires, 1993, pág. 368.

*o en el postulado de factibilidad y/o en el de economicidad. A ello, se suma que por principio, y en el marco de los impuestos objetivos o reales, solamente son lícitas aquellas excepciones a la obligación tributaria que se realicen en las condiciones postuladas para los impuestos personales, bien entendido que las restricciones establecidas al grado de generalidad de los impuestos objetivos siempre son de gran trascendencia para la naturaleza y cuantía de las cargas tributarias personales... ”.*⁸⁵⁵

Sea que se identifique o no con el principio de igualdad, lo cierto es que el principio de generalidad implica que, en materia impositiva, no caben excepciones cuando se trata de contribuir a los gastos públicos⁸⁵⁶. Salvo, claro, que se carezca de capacidad contributiva⁸⁵⁷. En este sentido, GARCÍA VIZCAÍNO interpreta que la jurisprudencia del tribunal cimero ha destacado que la generalidad o uniformidad constituye una condición esencial de la tributación, no siendo admisible gravar a una parte de la población en beneficio de otra⁸⁵⁸. Y que en tanto los beneficios tributarios -sustentados en el art. 75, inc. 18, de la Constitución nacional- importan alterar la generalidad de los gravámenes, para conjugarlos con el art. 16 de la Constitución nacional deben ser aplicados abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstas por la ley, y no una parte de ellas.⁸⁵⁹

Como bien señalaba CASÁS, la generalidad impositiva en nuestro país debe entenderse como una consecuencia necesaria de la forma republicana adoptada por la Constitución nacional. Así, señalaba el mencionado autor: *“en tanto si todo el pueblo participa del gobierno a través de sus representantes, por necesaria implicancia también todos los integrantes del pueblo deben afrontar los tributos conforme a su capacidad*

⁸⁵⁵ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., “Régimen fiscal y sistema fiscal”, aporte al proyecto de investigación sobre “Federalismo Fiscal”, dirigido por José Osvaldo CASÁS y Horacio G. CORTI, realizado en el marco del Programa de Investigación UBACYT, bienio 2008-2010 (inédito). Citado por VIDAL, Gladys V., ob. cit., pág. 143.

⁸⁵⁶ En relación al principio de generalidad, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo, en la causa “Ana Masotti de Busso y Otros v. Provincia de Buenos Aires” (Fallos: 207:270, sentencia del 7.4.1947), que *“...el impuesto debe fundarse en los principios fundamentales de la generalidad, conforme al cual ningún individuo que pertenezca al consorcio político y goce de los beneficios que proporciona debe ser eximido de las cargas...”*.

⁸⁵⁷ Conf. VIDAL, Gladys V., ob. cit., pág. 145.

⁸⁵⁸ Fallos: 157:359; 162:240; 168:305; 188:403.

⁸⁵⁹ Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario*, cit., pág. 384. Con cita de Fallos: 314:1088.

*contributiva -universalidad en el pago que indiscutiblemente ocurre con los indirectos, pasibles de justificadas críticas cuando gravan consumos esenciales incidiendo, incluso, sobre los más indigentes-, dado que es difícil concebir una democracia donde no existan obligaciones fiscales correlativas a los derechos políticos y sociales, bien que adecuada la carga a la aptitud económica de los sujetos pasivos”.*⁸⁶⁰

En lo que constituye un interesante aporte en relación al estudio del principio de generalidad, CUBERO TRUYO postula que este trasluce una exigencia apremiante de simplificación. En este sentido, señala que la generalidad, y con ello la abundancia de contribuyentes, es la causa principal de la impotencia gestora de la administración fiscal; impotencia que deriva en la necesidad de involucrar a los contribuyentes en tales tareas. Desde esta perspectiva, interpreta que un fenómeno de tal envergadura no puede ser soslayado, sino que debe originar consecuencias importantes. En concreto, sostiene que la consecuencia fundamental es una demanda de sencillez, de asequibilidad de las normas cuyo cumplimiento meticuloso se exige a los destinatarios legales. Sería, de alguna manera, una manera de resarcirlos del sacrificio impuesto.⁸⁶¹

Desde esta perspectiva, el autor destaca que, en relación a la deseable simplificación del ordenamiento tributario, el principio de generalidad ofrece una doble cara:

- El principio de generalidad, en cuanto acarrea una extensión de la base de aplicación del tributo, representa un evidente factor de complicación de las disposiciones tributarias.
- El principio de generalidad, en cuanto tendencia a la uniformidad de tratamiento sin distinciones individuales, favorece la claridad estructural y la sistematicidad de las construcciones jurídico-positivas.

A su vez, señala que estas dos consecuencias, aparentemente contradictorias, no hacen más que reflejar la tensión inherente a los principios de justicia tributaria⁸⁶². El principio de generalidad, al exigir que todos contribuyan al sostenimiento del erario público, trasluce también una demanda de adaptar la norma tributaria a sus numerosos y

⁸⁶⁰ Conf. CASÁS, José O., “El principio constitucional de generalidad...”, cit., págs. 173/174.

⁸⁶¹ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 24 y ss.

⁸⁶² Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., págs. 31/32.

heterogéneos destinatarios; adaptación que, vale destacar, exige simplicidad en la norma impositiva y en la gestión tributaria para los sujetos pasivos.

En definitiva, puede concluirse que el principio de generalidad supone que todos los sujetos están sometidos al poder tributario conforme a su capacidad económica, y que no se pueden establecer discriminaciones arbitrarias o exoneraciones a favor de ciertas personas o grupos que no estén justificadas en el propio ordenamiento jurídico y, más precisamente, en la Constitución nacional.⁸⁶³

4.6.2. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD. LA OPINIÓN DE LA DOCTRINA NACIONAL

La doctrina nacional no ha formulado un estudio profundo de la relación existente entre la técnica presuntiva y el principio de generalidad⁸⁶⁴. En rigor de verdad, existe solo dos trabajos, escritos por VIDAL -por un lado- y LICHT y VILLARRUEL –por el otro-, que abordan específicamente la temática bajo estudio.

En este sentido, VIDAL se limita a señalar que la doctrina no ha señalado que las presunciones y ficciones en materia tributaria afecten el principio de generalidad⁸⁶⁵. Cita en su apoyo la opinión de NAVARRINE y ASOREY, quienes señalan que, entre las principales presunciones y ficciones existentes en el ordenamiento tributario argentino, no se observa la vulneración del principio de generalidad.⁸⁶⁶

LICHT y VILLARRUEL, por su parte, sostienen, luego de formular una breve reseña de las características del principio de generalidad, que este tiene virtualidad, en materia tributaria, para desvirtuar la presunción de constitucionalidad de la que gozan las leyes. Citan como ejemplo un fallo de la Corte Suprema, en donde se sostuvo: “*el art. 32, inc. 1º, del decreto-ley 9020/78 de la Provincia de Buenos Aires, que dispone una suerte de presunción iuris et de iure de que quienes alcanzan la edad allí prevista se encuentran incapacitados para ejercer la función notarial, resulta arbitrario debido a su generalidad*”⁸⁶⁷. A partir de ello, postulan que el principio de generalidad no podría ser

⁸⁶³ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El sistema tributario...”, cit.

⁸⁶⁴ Conf. VIDAL, Gladys V., ob. cit., pág. 147.

⁸⁶⁵ Conf. VIDAL, Gladys V., ob. cit., pág. 147.

⁸⁶⁶ Conf. NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., ob. cit., pág. 27.

⁸⁶⁷ Fallos: 325:2968.

omitido por medio de presunciones que, parcialmente aplicadas sobre la población, puedan llegar a implicar privilegios personales en la práctica.⁸⁶⁸

Lo cierto es que la llamada “presunción de constitucionalidad”, de la que gozan las leyes, constituye una verdad interina. Es decir, simplemente determina la exención de prueba de una afirmación (la constitucionalidad de la ley) que se considera acreditada en el proceso, salvo que fuese aportada la prueba de un hecho que le fuera incompatible (es decir, la violación de algún derecho o principio constitucional).

En lo que respecta al caso citado por LICHT y VILLARRUEL, cabe poner de resalto que el tribunal cimero tuvo que decidir en relación a la constitucionalidad del art. 32, inc. 1), del decreto-ley 9020/78, en cuanto disponía: *“No podrán ejercer funciones notariales: 1. Los que llegaren a cumplir setenta y cinco (75) años de edad.”*

En lo que constituye un nuevo ejemplo del erróneo enfoque conceptual adoptado por la Corte Suprema, esta consideró que la norma bajo análisis contemplaba una suerte de presunción *juris et de jure*, consistente en establecer que quienes alcanzan la edad allí prevista se encuentran incapacitados para ejercer la función notarial. Sin embargo, se entiende que la norma en cuestión no responde a la estructura característica de las normas de remisión, sino que simplemente trasluce un juicio presuntivo que actúa como su fundamento.

En estos casos, el juicio presuntivo es utilizado por el legislador -en su sentido de creencia o sospecha- para adaptar la disposición legal al curso normal de los acontecimientos. Es decir que el art. 32, inc. 1), del decreto-ley 9020/78 no constituye una presunción absoluta, sino una norma que tiene fundamento en una presunción (en el sentido vulgar del término) del legislador. Se advierte que, al igual que en el caso “Hermitage S.A.”, el tribunal utilizó el razonamiento intelectual seguido por el legislador, en la fase de creación normativa, como parámetro de su calificación. El criterio adoptado luce técnicamente reprochable en razón de que el elemento presuntivo agotó sus efectos en la fase de creación legislativa, por lo que su apreciación posterior carece de efectos jurídicos.

⁸⁶⁸ Conf. LICHT, Miguel N., y VILLARRUEL, Gonzalo Ernesto, ob. cit., pág. 29.

A mayor abundamiento, se entiende que, en el caso bajo análisis, la Corte Suprema descalificó la normativa impugnada por carecer de razón suficiente la discriminación en función de la edad de las personas que realizan la actividad notarial. Es decir que el medio (tope de edad para ejercer la función notarial), escogido por el legislador, resulta irrazonable por lesionar el derecho de trabajar (art. 14 de la Constitución nacional) y, a la vez, no guarda ninguna relación sustancial con el fin que se pretende tutelar; fin que, además, era innecesario y prescindible, ya que dicho interés general se halla suficientemente resguardado con las normas que permiten separar a un escribano en caso de impedimento para ejercer la profesión⁸⁶⁹. Es decir que la decisión del tribunal cimero giró en torno a los principios de razonabilidad y no discriminación y al derecho de trabajar. No, en cambio, en relación al principio de generalidad, que reviste carácter eminentemente tributario.⁸⁷⁰

En consecuencia, no puede sostenerse que la Corte Suprema haya erigido al principio de generalidad como límite a la utilización de la técnica presuntiva. Por su parte, la doctrina nacional no ha podido encontrar ejemplos en donde pueda considerarse la existencia de una transgresión del mentado principio perpetrado a través de la aplicación de la técnica presuntiva.⁸⁷¹

Ahora bien, como se demostrará *infra*, algunos de los institutos, comprendidos bajo el rótulo de técnicas presuntivas, pueden efectivamente contrariar el aludido principio, lo cual justifica su análisis en el marco de la presente investigación.

4.6.3. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD. ANÁLISIS CRÍTICO

4.6.3.1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL

El principio de generalidad implica que no caben excepciones cuando se trata de contribuir a los gastos públicos. Salvo, claro, que se carezca de capacidad contributiva.

⁸⁶⁹ Conf. GÓMEZ, Claudio D., “Derecho a la igualdad y la discriminación en razón de la edad”, *La Ley*, 2003-D, 311. Cita Online: AR/DOC/805/2003; CAO, Christian A., “La edad biológica de la persona como parámetro de inhabilidad profesional y su interpretación constitucional”, *La Ley*, 2016-D, 25. Cita Online: AR/DOC/1736/2016.

⁸⁷⁰ Conf. CASÁS, José O., “El principio constitucional de generalidad...”, cit.

⁸⁷¹ Conf. VIDAL, Gladys V., ob. cit., pág. 147.

Como se verá, la técnica presuntiva, en tanto variante de técnica legislativa, puede coadyuvar o atentar contra el efectivo cumplimiento del principio de generalidad.

En este sentido, cabe destacar que el estudio de la relación entre el aludido principio y la técnica presuntiva debe tener especialmente en cuenta las particulares características de los institutos que, en general, son calificados como presuntivos. De lo contrario, se corre el riesgo de formular un análisis impreciso que poco contribuye al más acabado conocimiento de la técnica bajo estudio. En consecuencia, y al igual que en los casos anteriores, se formulará a continuación un análisis particularizado de las relaciones y tensiones entre el principio de generalidad y de los institutos más relevantes de la técnica presuntiva.

4.6.3.2. LA PRESUNCIÓN JURÍDICA Y EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Puede sostenerse que, en el ámbito tributario, las presunciones jurídicas son normas que permiten a la administración fiscal considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro, distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma. Se caracterizan también por ampliar las posibilidades de prueba del perjudicado por su aplicación, quien puede desvirtuar los hechos, que integran la afirmación consecuencia, no solo mediante la *contraprueba* -orientada a demostrar que no ha tenido lugar la afirmación base- sino también mediante la *prueba de lo contrario* -dirigida a la acreditación de hechos incompatibles con el hecho que aparece como presumido-.⁸⁷²

Se entiende, en este punto, que la presunción jurídica, al ampliar las posibilidades probatorias de la administración fiscal y facilitar su labor de fiscalización, control y determinación de los tributos, contribuye, en principio, a la realización del principio de generalidad, especialmente en la aplicación de la ley. Como bien afirma SERRA DOMÍNGUEZ, otorga vitalidad a una institución, al hacer aplicable, en la práctica, un precepto jurídico que, en otros casos, raras veces entraría en vigor.⁸⁷³

⁸⁷² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit. pág. 155.

⁸⁷³ Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, M., *Normas de presunción...*, cit., pág. 172.

Desde esta perspectiva, resulta difícil encontrar un supuesto en donde la presunción jurídica pueda ser considerada contraria al principio de generalidad. En rigor de verdad, se considera que, al ampliar las posibilidades de fiscalización, control y determinación de la administración fiscal, contribuye, en la práctica, a su más completa realización.

Si se toman como ejemplos las presunciones contempladas en los incisos g) y h) de la ley 11.683, se advierte que, ante situaciones que pueden significar un obstáculo al normal desarrollo de las actividades de fiscalización y determinación (*v.gr.* empleados no declarados, inconsistencias bancarias), se otorga a la administración fiscal una suerte de alivio probatorio. Desde esta perspectiva, podría sostenerse que, de no existir las aludidas presunciones, cabría la posibilidad de que ciertos contribuyentes quedaran exceptuados del pago del tributo. No por una disposición legal que así lo dispusiera, sino por las dificultades del fisco para fiscalizar y controlar. En consecuencia, se interpreta que las presunciones bajo análisis contribuyen a que el principio de generalidad tenga verdadera aplicación práctica.

En conclusión, se considera que las presunciones jurídicas, en materia tributaria, tienden, en general, a contribuir al cumplimiento del principio de generalidad. Por tal motivo, resulta harto difícil plantear casos hipotéticos en donde el aludido principio podría verse vulnerado.

4.6.3.3. LAS NORMAS DE REMISIÓN Y EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Atendiendo a que el establecimiento de presunciones absolutas y ficciones tiene por objeto extender, a ciertos hechos, el tratamiento tributario asignado a otros que le son relacionados -presunción absoluta- o equiparados -ficción-, se entiende factible que las aludidas reglas contribuyan a la tutela efectiva del principio de generalidad. Especialmente en los casos en que su establecimiento tenga propósitos anti-elusivos.

En efecto, la utilización de presunciones absolutas y ficciones puede servir para que la aplicación del tributo sea comprensiva de supuestos que, a pesar de evidenciar una manifestación de capacidad contributiva, no se encuentran aprehendidos por el hecho imponible del gravamen. Desde esta perspectiva, el legislador puede tipificar, por ejemplo, una serie de supuestos potencialmente elusivos y, mediante su relacionamiento (presunción absoluta) o equiparación (ficción jurídica), extender a estos la aplicación del tributo o gravamen de que se trate.

Se trata, claro, de hipótesis en donde el legislador extiende la hipótesis de incidencia normativa a otros supuestos distintos, pero también reveladores de capacidad contributiva. Ahora bien, también cabe plantear la hipótesis de que, a través de la técnica de remisión, el legislador extienda, en forma arbitraria, el tratamiento de exención o de no sujeción a supuestos que revelan capacidad contributiva⁸⁷⁴. En tal supuesto, se interpreta que la presunción absoluta o ficción jurídica podrían vulnerar el principio de generalidad, en cuanto este implica, en materia impositiva, que no caben excepciones cuando se trata de contribuir a los gastos públicos.

Si se analizan los arts. 310 y 311 del Código Aduanero, se advierte que estos consagran presunciones absolutas que, en el marco del régimen de tránsito de importación, extienden el tratamiento tributario, aplicable a la mercadería ingresada al territorio nacional en forma definitiva (art. 233 del Código Aduanero), a los supuestos de faltante de mercadería o falta de arribo en término del medio de transporte. Si se complementa el análisis con lo dispuesto en los arts. 312 y 315 del citado cuerpo legal, se interpreta, en línea con lo sostenido por la Corte Suprema en la causa “Tevelam S.R.L.”, que el legislador estableció el marco normativo descrito bajo la sospecha que, si la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación no arribó a la aduana de destino, ello obedeció a que fue descargada en el trayecto. Desde esta perspectiva, se considera que los arts. 310 y 311 del Código Aduanero, en cuanto extienden el tratamiento tributario aplicable a la importación definitiva para consumo a potenciales conductas elusivas, contribuye a tutelar el cumplimiento del principio de generalidad.

Las llamadas “presunciones de disposición de dividendos o utilidades”, contempladas en el art. 50 de la LIG, constituyen, en rigor de verdad, ficciones que

⁸⁷⁴ Como bien afirma LALANNE, Guillermo A., (“El sistema tributario como instrumento...”, cit.), no puede afirmarse que los beneficios fiscales constituyan una violación o excepción al principio de generalidad, siempre y cuando estén fundamentados en otros principios o derechos de igual raigambre constitucional. Así, lo ha entendido, por ejemplo, RODRIGUEZ BEREIJO, A. (“Los principios de la imposición en la jurisprudencia ...”, cit., pág. 613) cuando señala que no está vedada constitucionalmente *“la concesión de exenciones o bonificaciones tributarias o la utilización del tributo con fines extrafiscales o de política económica. Es más, en ocasiones el establecimiento de tales beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e, incluso, venir exigido bien para la realización efectiva de otros principios constitucionales (como la igualdad, capacidad económica o la progresividad tributaria) o bien para la consecución de otros bienes u objetivos constitucionalmente protegidos (singularmente, los denominados “derechos económicos y sociales” del Capítulo III Título I). En tales casos, la desigualdad del trato que la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido”*.

equiparan ciertos hechos a la distribución de utilidades o dividendos, con el objeto de atribuirles el régimen tributario aplicable a esta. Si se toma en consideración el sustrato económico de los hechos tomados en consideración por la norma, que claramente evidencian manifestaciones de capacidad contributiva, se entiende que la norma bajo análisis contribuye a la cabal aplicación del principio de generalidad.

En definitiva, se entiende que, atendiendo a que el establecimiento de los institutos bajo análisis tiene por objeto extender a ciertos hechos el tratamiento tributario asignado a otros que le son relacionados -presunción absoluta- o equiparados -ficción-, resulta posible que, dependiendo del concreto mandato normativo que establezcan, puedan coadyuvar o vulnerar la tutela del principio de generalidad.

4.6.3.4. LAS VERDADES INTERINAS Y EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Las verdades interinas operan en el ámbito probatorio, ya que se caracterizan por consagrar una exención de prueba de determinados hechos. Al igual que en el caso anterior, se entiende que, en la medida que faciliten la labor de fiscalización, control o determinación del organismo fiscal, contribuyen a la efectiva realización y cumplimiento del principio de generalidad.

Si se toma como ejemplo el art. 310 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, se advierte que la norma en cuestión dispone, en el marco del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, que el carácter gratuito de determinadas transmisiones no necesita ser probado por el organismo fiscal, en orden a su calificación como acto gravado. Es decir que la norma tiene por objeto evitar o entorpecer ciertas conductas de simulación que pueden darse en el marco del impuesto; simulación que, vale destacar, resultaría difícil de probar para la administración fiscal. Desde esta perspectiva, se considera que la norma bajo examen contribuye al efectivo cumplimiento del principio de generalidad, al obstaculizar potenciales conductas elusivas o evasivas.

En definitiva, se juzga positivo el establecimiento de verdades interinas con el objeto de facilitar la labor de fiscalización, control o determinación del organismo fiscal y de combatir la elusión o evasión fiscal; objetivos que, vale destacar, contribuyen a tutelar el efectivo cumplimiento del principio de generalidad.

4.6.3.5. LAS DISPOSICIONES SUPLETORIAS Y EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Las disposiciones supletorias, al constituir normas de carácter sustantivo, podrán, al igual que el resto de las normas, resultar compatibles, o no, con el principio de generalidad, pero, en todo caso, ello será consecuencia del mandato concreto que establezcan. No de su naturaleza normativa, que constituye un simple recurso de técnica legislativa.

En rigor de verdad, resulta difícil plantear una hipótesis en donde la disposición supletoria pueda contrariar, en abstracto, al principio bajo análisis. Ello en razón de que, por un lado, el sujeto afectado puede producir prueba que acredite la realidad de los hechos. Por el otro, por el elevado grado de equidad que, en general, inspira el régimen subsidiario establecido en estas normas para los casos en que finalmente tuvieron que ser aplicadas.

En este sentido, resulta razonable sostener que las disposiciones supletorias pueden contribuir a la efectiva realización del principio de generalidad. Ello en razón de que permiten someter a imposición ciertos supuestos de hecho que evidencian capacidad contributiva, pero que, por diversas razones (*v.gr.* falta de colaboración del contribuyente, utilización de paraísos fiscales, etc.), no es posible conocer con el grado de detalle necesario para subsumirlo en los hechos imposables de los diversos tributos.

Si se considera, por ejemplo, el supuesto de los ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación, se interpreta que la norma, frente a la dificultad objetiva de determinar el tratamiento tributario correspondiente a ingresos de fondos provenientes de los aludidos países, establece un régimen tributario de aplicación supletoria. Se advierte, en este sentido, que, de no contemplarse el aludido régimen, se correría el riesgo de que los mentados ingresos quedaran exentos de tributar, a pesar de evidenciar la presencia de capacidad contributiva. Puede sostenerse, entonces, que el instituto bajo análisis tutela el efectivo cumplimiento del principio de generalidad.

4.6.3.6. LAS REGLAS DE VALORACIÓN Y EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Las reglas de valoración se caracterizan por disponer, en relación a cierto tipo de contribuyentes o actividades, que la base imponible del tributo será determinada en función a determinados signos, índices, módulos, o porcentajes previamente fijados. Siempre que su establecimiento tenga por objeto aliviar la tarea de fiscalización y

determinación del fisco o combatir la elusión o evasión fiscal, puede sostenerse que las reglas de valoración tutelan, en abstracto, el principio de generalidad.

En efecto, existen ciertas actividades o contribuyentes que, por diversas particularidades, resultan difíciles de fiscalizar y controlar. Si se les aplicara la regla de auto-determinación del tributo, principio general en nuestro sistema de tributación, podría darse -en forma generalizada- la situación de que la declaración del contribuyente no pudiese ser controlada por el organismo fiscal; imposibilidad, vale destacar, no necesariamente derivada de la realización de una conducta elusiva o evasiva, sino de la falta de herramientas o medios por parte del ente fiscal. Desde esta perspectiva, se entiende que, en ciertas ocasiones, permitir la auto-declaración del contribuyente importaría, en los hechos, consagrar una suerte de obligación tributaria de carácter potestativo.

En este sentido, cabe destacar que la Corte Suprema ha tenido oportunidad de convalidar la constitucionalidad de reglas de valoración que justamente se sustentaban en la imposibilidad de controlar y fiscalizar la declaración jurada del contribuyente. Así, en el año 1955, el tribunal cintero convalidó, en la causa caso “Fox Film de la Argentina S.A.”⁸⁷⁵, el coeficiente de rédito neto previsto en el art. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947). Ello en el entendimiento de que la variante que representaba la aludida norma se fundaba en la dificultad inicial y permanente para determinar el monto de rédito neto obtenido por el sujeto del exterior. Ello justificaba, desde la óptica del tribunal, la adopción de un sistema tributario distinto del que se aplica a los productores y exhibidores nacionales.

En definitiva, se entiende que el establecimiento de reglas de valoración puede contribuir, en ciertos casos determinados, a la tutela del principio de generalidad. Es más, en determinadas ocasiones, su utilización parece ser hasta necesaria para evitar que la obligación tributaria se transforme en una obligación meramente potestativa, con grave lesión al principio bajo análisis.

⁸⁷⁵ CSJN, “Fox Film de Argentina S.A. c/ Nación”, Fallos: 232:52, sent. del 23 de junio de 1955.

4.7. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y EL DERECHO DE DEFENSA

4.7.1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DEL PRINCIPIO

El art. 18 de la ley fundamental dispone: *“Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de tormentos y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice”*. La garantía constitucional de la defensa en juicio integra el núcleo de principios básicos a los que debe ajustarse cualquier procedimiento administrativo o judicial, e incluye no solamente el derecho a ser oído, sino el de ofrecer y producir pruebas y obtener una decisión fundada. Caso contrario, la posibilidad de formular un descargo pasaría a ser una mera formalidad desprovista de efecto.⁸⁷⁶

La importancia de la prueba excede el marco del derecho tributario, en razón de que *“...no podría hablarse propiamente de orden jurídico alguno si aquélla no es reconocida como uno de los derechos inherentes a las personas. Un antiguo adagio nos lo dice: no basta tener razón, además, es necesario probarlo”*⁸⁷⁷. En este sentido, existe una teoría general de la prueba que se aplica, sin distinción, a todas las ramas de la ciencia jurídica, en la cual se la suele definir como *“...la actividad procesal, impulsada por las partes o incluso por el tribunal, tendiente a obtener el convencimiento, o un alto grado de convicción del juzgador, acerca de la concordancia con lo realmente acaecido con las*

⁸⁷⁶ Conf. Tribunal Superior de Neuquén, “Chechi, Orlando c/ Instituto de Seguridad Social de Neuquén”, sentencia del 6 de julio de 1999. Publicada en el Suplemento de Derecho Constitucional La Ley (27/12/1999), pág. 11.

⁸⁷⁷ BUITRAGO, Ignacio y CALVO, Rubén, “La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación”, *D.F.*, t. XLII, pág. 282.

*afirmaciones fácticas realizadas por las partes y, excepcionalmente, por el propio órgano judicial, que integran el objeto del proceso; o a lograr su fijación en la premisa menor de la sentencia, y además, en ciertos casos, a hacer llegar al tribunal las normas vigentes que es estiman aplicables”.*⁸⁷⁸

La prueba, o mejor dicho la actividad probatoria que ejerciten las partes, es lo que posibilita al juzgador cumplir con la misión de impartir justicia. Por tal motivo, se ha sostenido que no es constitucional que, en un Estado de Derecho, se limite la prueba en el proceso contencioso tributario, ya que ello implica afectar el derecho de defensa en juicio amparado por el art. 18 de la Constitución nacional.⁸⁷⁹

Desde la perspectiva del derecho procesal, DEVIS ECHANDÍA sostiene que existe un derecho subjetivo de probar, en el proceso, los hechos de los cuales se intenta deducir la pretensión formulada o la excepción propuesta. Su naturaleza de derecho subjetivo es clara, porque la obligación que genera depende de un acto de voluntad: la petición del interesado. En ese marco, el autor alude a un derecho abstracto de probar, como derecho a disponer de la oportunidad de probar.⁸⁸⁰

En lo que respecta a la técnica presuntiva, TOSI advierte sobre sus posibles efectos lesivos del derecho de defensa. En este sentido, afirma que *“las presunciones legales constituyen uno de los posibles mecanismos probatorios, pues traen consigo una inversión de la carga de la prueba”*. Lo cual importa que *“...determinadas presunciones legales suponen no sólo una lesión del derecho de defensa, sino también que el gravamen tenga un carácter artificial”*. Ello se verifica, de acuerdo al autor, cuando la ley impide al contribuyente el único medio de prueba posible, no en sentido fáctico sino en sentido jurídico, con respecto al hecho imponible y al método de estimación. O, cuando la ley prohíbe la demostración de los determinados hechos “impeditivos”; es decir que la

⁸⁷⁸ HUTCHINSON, Tomás, “De la prueba en el procedimiento administrativo”, en *Procedimiento Administrativo. Jornadas organizadas por la Universidad Austral. Facultad de Derecho*, Ed. Ciencias de la Administración, Buenos Aires, 1998, pág. 378.

⁸⁷⁹ Conf. LITVIN, César R., O’ DONNELL, Agustina y TORASSA, Marcos, “Limitaciones al derecho de defensa del contribuyente”, *Impuestos*, 2002-B, 1583.

⁸⁸⁰ Conf. DEVIS ECHANDÍA, Fernando, *Compendio de la Prueba Judicial*, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2007, t. I, págs. 23/24.

limitación o prohibición no atañe ni al tipo de prueba en contrario, ni a las condiciones formales necesarias, sino a la amplitud objetiva sobre la cual puede recaer.⁸⁸¹

4.7.2. EL DERECHO DE DEFENSA Y LA TÉCNICA PRESUNTIVA. LA OPINIÓN DE LA DOCTRINA NACIONAL

No son muchos los trabajos doctrinarios que, en el ámbito local, han abordado el estudio de la relación entre la técnica presuntiva y el derecho de defensa. Ello a pesar de dos cuestiones trascendentales. Por un lado, las presunciones han sido asociadas históricamente al ámbito probatorio, en donde el derecho de defensa del contribuyente resalta por su importancia. Por el otro, en el fallo recaído en la causa “Hermitage S.A.”, la Corte Suprema sostuvo, con cita de Salvador DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN⁸⁸², que, en las presunciones *iuris et de iure*, la no admisión de prueba en contrario cercena la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, alguno de los medios jurídicos de defensa.⁸⁸³

En este sentido, NAVARRINE y ASOREY analizan la cuestión exclusivamente en lo que respecta a la faz infraccional. En ese marco, postulan que las presunciones existentes en el ordenamiento tributario argentino, especialmente las relativas a la definición y configuración de las infracciones, no constituyen violaciones al derecho de defensa en juicio. Ello en razón de que se trata de presunciones relativas, que admiten prueba en contrario. La excepción, de acuerdo a los autores, estaría constituida por las presunciones absolutas.⁸⁸⁴

Asimismo, Arístides H. CORTI, al reseñar un fallo de la Sala I de la CNACAF, elogia el voto de la Dra. DO PICO, en cuanto señalaba que, en materia de presunciones, el derecho de defensa en juicio exigía que se posibilitara la prueba en contrario, so pena de caer en ficciones irrazonables y arbitrarias en pugna con los principios de capacidad contributiva y razonabilidad. A partir de ello, el autor sostiene que, frente a las presunciones absolutas, el afectado, al amparo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, se encuentra habilitado para demostrar la realidad jurídica y económica

⁸⁸¹ TOSI, Loris, “Efectividad. Aspectos subjetivos y objetivos de la capacidad contributiva”, en Amatucci, Andrea (director), *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2001, pág. 290.

⁸⁸² DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, ob. cit., págs. 100, 104 y 136.

⁸⁸³ Fallos 333:993, considerando 12.

⁸⁸⁴ Conf. NAVARRINE, Susana C., ASOREY, Rubén O., ob. cit., pág. 34.

destruccion de la presuncion. En cuyo caso, esta resultara aniquilada en su juridicidad por contraria, en tal probado supuesto, al principio legitimador de los tributos: la capacidad contributiva, asi como la exigencia de razonabilidad de todos los actos publicos. Concluye que, en un Estado de Derecho, no caben las ficciones arbitrarias que pugnan con la verdad juridica objetiva.⁸⁸⁵

Se trata de una posicion doctrinaria cercana a la de GARCIA AÑOVEROS en Espana. El autor en cuestion, vale destacar, sostiene que tanto la ficcion como la presuncion absoluta son contrarias a la garantia de la tutela judicial efectiva, en la medida en que las normas, que establecen unas y otras, impiden cualquier accion probatoria a quienes resultan afectados por sus mandatos.⁸⁸⁶

4.7.3. LA TÉCNICA PRESUNTIVA Y EL DERECHO DE DEFENSA. ANÁLISIS CRÍTICO

4.7.3.1. INTRODUCCIÓN

La tension existente entre la utilizacion de las tecnicas presuntivas y el derecho de defensa del contribuyente resulta en ocasiones innegable. De hecho, muchas de las objeciones, que se formulan a la utilizacion de las aludidas tecnicas, tiene por fundamento la indebida o injustificada restriccion que producirian al derecho de producir prueba.⁸⁸⁷

Ahora bien, como se ha estudiado en el Capitulo 2, no todos los institutos que se engloban comunmente dentro de la categoria de "tecnicas presuntivas" inciden efectivamente en el ambito probatorio. En efecto, las presunciones absolutas, ficciones y reglas de valoracion constituyen normas de caracter sustantivo, sin especial relacion con la actividad probatoria. Las disposiciones supletorias, por su parte, revisten caracter sustantivo, pero tienen una particular relacion con la actividad probatoria; relacion consistente en que su virtualidad se encuentra supeditada a que el afectado no prueba o falle en probar hechos impeditivos que obstan a su aplicacion. Las presunciones juridicas y las verdades interinas, en cambio, si tienen una relacion estrecha con el ambito

⁸⁸⁵ Conf. CORTI, ARÍSTIDES HORACIO, "Determinación de oficio sobre base presunta mediante el sistema 'punto fijo'. Fallo de la sala i de la cámara nacional de apelaciones en lo contencioso administrativo federal. Necesario carácter relativo de las presunciones en materia tributaria, como condición de su validez constitucional, que permita al afectado suministrar la prueba en contrario que garantiza el derecho constitucional de defensa", *Impuestos*, 1993-B, 1342.

⁸⁸⁶ Conf. GARCÍA AÑOVEROS, J., ob. cit., pág. 4029 y ss.

⁸⁸⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 266.

probatorio, por lo que su estudio -en relación al derecho de defensa- exige una especial atención.

Natural consecuencia de lo expuesto es que, al igual que en los casos anteriores, se impone formular un estudio por separado de cada uno de esos institutos. Ello en el entendimiento de que estudiar la relación entre técnicas presuntivas (en general) y el derecho de defensa, sin considerar las particularidades de los institutos involucrados, resultaría incorrecto. A continuación, entonces, se estudiará la relación entre los institutos referidos *supra* y el derecho de defensa, con el objeto de desentrañar potenciales tensiones y conflictos.

4.7.3.2. LA PRESUNCIÓN JURÍDICA Y EL DERECHO DE DEFENSA

Las reglas de presunción tienen por objeto posibilitar la prueba de determinados hechos de difícil acreditación, y reestablecer, de este modo, la igualdad real de las partes. En efecto, puede sostenerse que las reglas de presunción, al tener por objeto ampliar y mejorar las posibilidades de prueba, tienden, por definición, a permitir un conocimiento más preciso de los presupuestos fácticos de relevancia tributaria.

Sin perjuicio de lo expuesto, no cabe descartar la posibilidad de que el establecimiento o aplicación de las reglas de presunción produzca efectos contrarios al principio de defensa. Lo cual podría producirse, por ejemplo, en caso que se estableciera una presunción, en favor del organismo fiscal, a pesar de la inexistencia de un desequilibrio inicial, ante la prueba, entre las partes de la relación jurídico-tributaria. O, en su caso, cuando el desequilibrio inicial ante la prueba fuese corregido con un exceso del legislador, originando una desigualdad ante la prueba inversa a la que se pretendía corregir. Es decir, el establecimiento de un auténtico privilegio probatorio en favor del ente fiscal.

Desde esta perspectiva de análisis, se entiende que la regla de presunción podría ser declarada inconstitucional en caso que se constatare la existencia de una desproporción entre los fines perseguidos -reestablecer la “igualdad de armas” entre fisco y contribuyente- y los medios utilizados para su consecución -establecimiento de una regla de presunción-.

En este sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ sostiene que, cuando la ley establece una presunción, ha de cuidarse por entablar el correcto equilibrio entre el hecho base y el que

se presume, de forma tal que uno sea consecuencia del otro y lo sea además porque, según la regla de la normalidad de los casos, uno se ve acompañado de otro. Si esta elemental regla, de deducción lógica, no es planteada por la norma de presunción, o, haciéndolo, el proceso deductivo resulta disparatado, el autor interpreta que la norma en cuestión habría provocado indefensión en el contribuyente; indefensión derivada de haber señalado una hipótesis poco probable, o de haber llegado a una conclusión incierta y de dudosa constatación. En ese marco, concluye que la indefensión no se origina en que no se ha permitido al interesado probar, o de que la acción probatoria ha devenido imposible, sino que es consecuencia del erróneo planteamiento con que la presunción legal ha sido trazada.⁸⁸⁸

Si bien la norma de presunción, que adoleciera de alguno de los defectos apuntados por el citado autor, evidenciaría, fundamentalmente, una transgresión del principio de razonabilidad, al resultar contraria a la lógica o sentido común, se comparte que también vulneraría el derecho de defensa del afectado. Ello en razón de que, a través de una regla arbitraria, situaría a este en la compleja carga procesal de acreditar hechos impositivos de algo que, por naturaleza, resulta ilógico o harto improbable.

Por otro lado, si se analizan las presunciones establecidas en los incisos g) y h) del art. 18 de la ley 11.683, se advierte que el legislador ha tomado en consideración situaciones que evidencian, *prima facie*, irregularidades que dificultan la labor de control y determinación de las obligaciones tributarias. Atendiendo a que el contribuyente o responsable cuenta con la posibilidad de refutar las referidas presunciones, se interpreta que, en abstracto, estas no vulneran el derecho de defensa.

En conclusión, se considera que las reglas de presunción, al tener por objeto ampliar y mejorar las posibilidades de prueba, tienden, por definición, a permitir un conocimiento más preciso de los presupuestos fácticos de relevancia tributaria. Sin perjuicio de lo expuesto, no cabe descartar la posibilidad de que el establecimiento o aplicación de las reglas de presunción produzca efectos contrarios al derecho de defensa del contribuyente o responsable.

⁸⁸⁸ Conf. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Presunciones legales...*, cit., págs. 27/28.

4.7.3.3. LAS NORMAS DE REMISIÓN Y EL DERECHO DE DEFENSA

Las presunciones absolutas y las ficciones son generalmente las más apuntadas en lo que respecta a su potencial conflicto con el derecho a la prueba que asiste al contribuyente⁸⁸⁹. En este sentido, puede considerarse representativa la siguiente afirmación de ALBIÑANA: *“si las presunciones iuris et de iure fueran valoradas en el seno de la jurisdicción contencioso-administrativa, cabría sostener que pueden ser por ello ignoradas en función del artículo 24.2 de la Constitución Española...La otra solución consistiría en admitir la prueba en contrario en las presunciones iuris et de iure, esto es, transformarlas en presunciones iuris tantum, que son las que prefiere la Ley General Tributaria para el ordenamiento de los impuestos”*.⁸⁹⁰

Sin embargo, no se comparten las críticas reseñadas. Ello en razón de que, como se ha sostenido a lo largo de la presente investigación, la equiparación entre dos hechos distintos, que se produce en las normas de esta naturaleza, resulta irrelevante desde el punto de vista de la prueba, en tanto que solo se realiza con el objeto de atribuir a uno de ellos el régimen jurídico ya definido para otro.⁸⁹¹

Es decir que las normas de remisión no vulneran el derecho a la prueba, porque en ellas no se establece que se tenga por probado ningún hecho, sino, simplemente, que el régimen jurídico del hecho A le sea aplicable también al hecho B. Por ello, aunque se ampliara ilimitadamente el derecho a la prueba del afectado, no se alteraría en lo más mínimo la consecuencia jurídica⁸⁹². Como afirma LARENZ, al legislador y al operador jurídico les es totalmente irrelevante saber si el hecho que aparece como presumido o fingido se ha producido realmente, *“debido a que la desigualdad efectiva de lo equiparado es conocida por aquel que se sirve de la ficción”*.⁸⁹³

En sentido concordante, ESEVERRI MARTÍNEZ sostiene que, si lo que caracteriza a la norma de ficción es la creación de una verdad formal ajena a la verdad

⁸⁸⁹ En este sentido, DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador (ob. cit., pág. 158) postula: *“el contribuyente que veía afectados sus intereses no podía aportar una prueba en contrario, resultando con ello jurídicamente lesionado [el principio de justicia tributaria]”*.

⁸⁹⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C, “La prueba en el procedimiento de Inspección y la estimación indirecta de bases”, *Carta Tributaria*, Monografía nº 59, nov. 1987, págs. 10 y 12.

⁸⁹¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 268.

⁸⁹² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 268.

⁸⁹³ Conf. LARENZ, K., ob. cit., pág. 255.

material, pero que cobra eficacia jurídica con la finalidad de equiparar lo que jurídicamente es desigual, no resultaría procedente iniciar una acción de prueba para demostrar cuál es la verdad material; verdad que era conocida por el legislador y este se negó a incorporarla al texto de la norma. Desde esta perspectiva, postula que la norma de ficción nunca puede provocar indefensión, entendiendo el término como imposibilidad de ejercitar acción probatoria alguna.⁸⁹⁴

MARÍN-BARNUEVO FABO, por su parte, cita el ejemplo de la “presunción de silencio administrativo”, con el objeto de demostrar que no se cercena el derecho de una de las partes a probar que no tuvo lugar el hecho presumido, porque este es absolutamente irrelevante⁸⁹⁵. De acuerdo al autor citado, carece de relevancia conocer si la Administración tiene la intención de aceptar o no la pretensión del administrado. Lo único importante es que la pretensión no contestada seguirá el régimen jurídico propio de las que han sido denegadas.

Si se toman como ejemplos los arts. 310 y 311 del Código Aduanero, se advierte que, a pesar de que refieren a que no se admite prueba en contrario, se trata de normas que, en rigor de verdad, regulan supuestos irregulares de importación para consumo. El legislador, con el objeto de determinar el tratamiento tributario aplicable a la mercadería faltante en el marco del régimen de tránsito de importación, dispone que esta se va a considerar, al solo efecto tributario, importada para consumo. Lo cual, vale destacar, remite al tratamiento arancelario previsto para la destinación definitiva de importación para consumo. Es decir que se trata de normas que no actúan en el ámbito de la prueba, sino en el plano sustantivo.

Como se ha destacado en el Capítulo 2, resulta perfectamente posible sustituir la fórmula de remisión, empleada por el legislador en los arts. 310 y 311 del Código Aduanero, por las fórmulas tradicionales de elaboración jurídica, sin que se advierta una alteración de las consecuencias inicialmente previstas. Es decir que la operatividad de la

⁸⁹⁴ Conf. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Presunciones legales...*, cit., pág. 44. La posición del autor, en lo que respecta a las presunciones absolutas, resulta distinta. Principalmente, debido a que las sitúa en el ámbito probatorio. En este sentido, señala que, si bien la presunción absoluta impide al contribuyente el ejercicio de la prueba, no prohíbe a la Administración tomarla en consideración cuando la relación causal, entre el hecho establecido y el presumido, no se corresponda con la realidad. En ese marco, postula que la presunción absoluta no muestra un desprecio total por la prueba.

⁸⁹⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 268.

regla, contenida en la aludida norma legal, se conservaría si se modificase la redacción de las referidas normas.

En efecto, podría asignarse al art. 233 del Código Aduanero, en cuanto define a la destinación definitiva de importación para consumo, la siguiente redacción:

“ARTÍCULO 233.- La destinación de importación para consumo es:

- a. Aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero.*
- b. Al solo efecto tributario, aquella resultante del faltante de mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, se hallare o no su importación sometida a prohibición.*
- c. Al solo efecto tributario, aquella resultante de la falta de arribo, a la aduana de salida o interior -según el caso-, del medio de transporte que traslada la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, dentro del plazo de un (1) mes, contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del tránsito”.*

Con la redacción hipotética asignada al art. 233 del Código Aduanero, resulta claro que la utilización de la técnica de las presunciones absolutas era evitable. Se entiende que no podría sostenerse la existencia de dos “presunciones absolutas” en los incisos b) y c) del hipotético art. 233 del Código Aduanero, sino que la definición de destinación de importación para consumo tendría tres variantes diferentes. Con la misma consecuencia jurídica: el pago de los derechos de importación aplicables y los demás tributos relacionados (arts. 635, 636 y concordantes del Código Aduanero).

Por otro lado, las llamadas “presunciones de disposición de dividendos o utilidades”, previstas en el art. 50 de la LIG, contemplan una serie de supuestos en donde se “presume” que se ha configurado la puesta a disposición de dividendos o utilidades. Entre los aludidos supuestos, se encuentran los siguientes:

- Cuando los titulares, propietarios, socios, accionistas, cotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el art. 73 de la ley

tengan el uso o goce, por cualquier título, de bienes del activo de la sociedad, fondo o fideicomiso.⁸⁹⁶

- Cuando cualquier bien de la entidad, fondo o fideicomiso esté afectado a la garantía de obligaciones, directas o indirectas, de los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el art. 73 de la ley, y se ejecute dicha garantía.⁸⁹⁷

En lo que respecta al primer supuesto, el legislador equipara el uso o goce, por parte de ciertos sujetos, de bienes pertenecientes al activo de la sociedad (hecho A) a la distribución de dividendos o utilidades (hecho b). Ello con el objeto de extender el tratamiento tributario de este a aquel. No se trata de facilitar la prueba de que ha existido una distribución de dividendos o de utilidades, sino de considerar al uso o goce de bienes del activo social, por parte de determinados sujetos, como si fuesen distribuciones de dividendos o de utilidades, con el objeto de gravarlos en el impuesto a las ganancias.

En el segundo supuesto, el legislador equipara la ejecución de una garantía sobre bienes de la entidad que se encontraban afectados al pago de obligaciones de ciertos sujetos (hecho A), a la distribución de dividendos o utilidades (hecho b). Ello con el objeto de extender el tratamiento tributario de este a aquel. No se trata de facilitar la prueba de que ha existido una distribución de dividendos o de utilidades, sino de considerar la ejecución de la garantía como si fuese una distribución de dividendos o de utilidades, con el objeto de gravarlos en el impuesto a las ganancias. Al igual que en el caso anterior, se estima que se trata de una ficción legal, en razón de que, en el curso ordinario de los acontecimientos, la ejecución de una garantía, en los términos descritos por la norma, no se asocia ni presupone una distribución de dividendos o utilidades.

A partir de lo expuesto, se entiende que es improcedente considerar que existe una restricción al derecho a la prueba en la aplicación de las presunciones absolutas y ficciones; institutos que, como se ha explicado, constituyen normas de remisión que siguen el régimen general de la prueba, sin limitaciones excepcionales que se deriven de su particular estructura normativa.

⁸⁹⁶ Art. 50, inc. b), de la LIG

⁸⁹⁷ Art. 50, inc. c), de la LIG.

4.7.3.4. LAS VERDADES INTERINAS Y EL DERECHO DE DEFENSA

Las verdades interinas establecen una exención de prueba de determinados hechos, respecto de los cuales su mera alegación es suficiente para desencadenar los efectos jurídicos que le son propios. En este tipo de normas, la circunstancia de hecho, cuya presencia se da por supuesta, no integra el presupuesto constitutivo del nacimiento del derecho que debería ser objeto de prueba, si bien la acreditación del hecho que le sea incompatible conserva el efecto impeditivo respecto del mismo.

Se entiende que las verdades interinas, al tratarse de normas sobre la carga de la prueba, podrían eventualmente vulnerar el derecho de defensa del afectado por su aplicación. En efecto, podría plantearse la posibilidad de que, como consecuencia del establecimiento de una verdad interina, se colocara en cabeza del afectado una carga probatoria de difícil o imposible cumplimiento. O que el legislador estableciera, en forma irrazonable, una serie limitada de hechos que podrían probarse con el objeto de refutar la verdad interina. Es decir que, a través de la verdad interina, puede vulnerarse el contenido esencial del derecho de defensa, especialmente en lo que respecta a las posibilidades probatorias del afectado.

Desde esta perspectiva de análisis, se impone analizar, en cada caso concreto, la proporcionalidad existente entre los medios utilizados y los fines que se pretende tutelar en cada caso particular; análisis en el cual desempeñará un papel fundamental la facilidad o dificultad que tengan los obligados tributarios de neutralizar sus efectos mediante la aportación de pruebas.

El art. 310 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires constituye un ejemplo de utilización del instituto de la verdad interina, con el objeto de evitar o entorpecer conductas fraudulentas de simulación en el impuesto a la transmisión gratuita de bienes. Atendiendo a que el afectado conserva amplias posibilidades probatorias para acreditar el carácter genuinamente oneroso de los actos otorgados por el causante, se interpreta que, en abstracto, no puede sostenerse la existencia de una vulneración al derecho de defensa del contribuyente.

En conclusión, resulta posible que las verdades interinas puedan afectar el contenido esencial del derecho de defensa del afectado (contribuyente o responsable). Especialmente, cuando su aplicación produce un desbalance probatorio relevante, en

donde se coloque al afectado una carga probatoria de imposible o muy difícil cumplimiento.

4.7.3.5. LAS DISPOSICIONES SUPLETORIAS Y EL DERECHO DE DEFENSA

La aplicación de las disposiciones supletorias se encuentra condicionada a que, una vez concluida la actividad probatoria, se ignore todavía alguna circunstancia fáctica de relevancia jurídica. En consecuencia, MARÍN-BARNUEVO FABO sostiene que no se trata de una categoría normativa que restrinja la capacidad probatoria de las partes. Simplemente, se limita a contemplar una solución jurídica para los casos en que la actividad probatoria no haya podido esclarecer todas las circunstancias necesarias para imputar alguno de los regímenes jurídicos potencialmente aplicables.⁸⁹⁸

Ahora bien, se entiende que los afectados por las disposiciones supletorias deben tener una oportunidad real de acreditar los hechos cuyo desconocimiento, por el órgano encargado de resolver, determina la utilización de este tipo de normas⁸⁹⁹. De lo contrario, resulta factible que pueda vulnerarse el contenido esencial del derecho de defensa del contribuyente o responsable.

Si se toma como ejemplo la llamada “presunción de intereses”, contemplada en el art. 52 -primer párrafo- de la LIG, se advierte que se trata de un mandato por el cual, constatado el desconocimiento de un elemento de la realidad cuya fijación es necesaria para determinar un particular régimen jurídico, se determina una consecuencia jurídica vinculada a dicho desconocimiento. Es decir que la norma no limita la posibilidad de prueba, sino que estipula una solución para el supuesto en donde falte uno de los elementos esenciales para la liquidación del tributo; solución que consiste, vale destacar, en establecer una tasa de interés determinada. Atendiendo a que el contribuyente cuenta con la posibilidad de probar la tasa de interés estipulada, se interpreta que, en abstracto, no puede sostenerse que se vulnere el derecho de defensa del contribuyente.

En el supuesto de los ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación, si bien se asigna a los aludidos ingresos el tratamiento más severo previsto para los incrementos patrimoniales no justificados, se otorga al afectado la posibilidad de

⁸⁹⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 268.

⁸⁹⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 271/272.

acreditar que los fondos ingresados tuvieron origen en actividades efectivamente realizadas en los países de origen de los referidos fondos, o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados. Desde esta perspectiva de análisis, se interpreta que, en abstracto, no puede sostenerse que la norma en cuestión resulte lesiva del derecho de defensa del afectado.

En definitiva, se entiende que las disposiciones supletorias conceden al afectado, por definición, la posibilidad de acreditar hechos que impidan la aplicación del régimen jurídico establecido en forma supletoria. Cabe exigir, sin embargo, que los afectados por las disposiciones supletorias tengan la oportunidad real de acreditar los hechos cuyo desconocimiento, por el órgano encargado de resolver, determina la utilización de este tipo de normas. De lo contrario, resulta factible que pueda vulnerarse el contenido esencial del derecho de defensa del contribuyente o responsable.

4.7.3.6. LAS REGLAS DE VALORACIÓN Y EL DERECHO DE DEFENSA

Partiendo de que este tipo de normas no pretende fijar hechos sino determinar consecuencias jurídicas, MARÍN-BARNUEVO FABO sostiene que no se advierte la posibilidad que puedan transgredir al derecho a la prueba del contribuyente. En apoyo de su postura, trae a colación la opinión de ALBIÑANA, en cuanto postula que la base imponible cumple fines probatorios, por lo que pertenece al derecho formal. Mientras que la base imponible presunta es el resultado de determinarla en función de índices, módulos o signos que el legislador entiende guardan relación con la respectiva capacidad contributiva.⁹⁰⁰

Se coincide con la opinión de los autores citados. Atendiendo a que las reglas de valoración tienen naturaleza sustantiva, el derecho a la prueba del contribuyente -que integra su derecho de defensa- no se encuentra afectado. Las mentadas reglas establecen consecuencias jurídicas, no fijan hechos. Resulta claro que tal establecimiento puede resultar lesivo de los principios de razonabilidad o de capacidad contributiva, pero no lo será por restringir la posibilidad probatoria del contribuyente sino por la falta de proporcionalidad entre el fin querido por el legislador y el medio seleccionado para su consecución, o por la afectación de otros derechos esenciales.

⁹⁰⁰ Conf. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La prueba...”, cit., pág. 177.

Si se toma como ejemplo el art. 142 de la LIG, que contempla una regla de valoración relativa a intereses en el marco del impuesto a las ganancias, se advierte que no posibilita la prueba de ningún hecho relevante para la determinación de la obligación tributaria, sino que se limita a establecer parámetros jurídicos para valorar algunos componentes de la base imponible del impuesto a las ganancias. En lo que respecta al art. 426 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la norma se limita a disponer una regla para cuantificar, a través de un método objetivo, la base imponible del impuesto. Es decir, no se ocupa de la prueba de un hecho, ni mucho menos de limitar las posibilidades probatorias del contribuyente o responsable.

En definitiva, se considera que las reglas de valoración no se ocupan de la fijación de hechos, sino de determinar consecuencias jurídicas. Al operar en el ámbito sustantivo y no probatorio, no puede sostenerse que restrinjan el derecho a la prueba del afectado.

5. JUSTIFICACIÓN DE LA TÉCNICA PRESUNTIVA

5.1. INTRODUCCIÓN

A partir del desarrollo formulado en el Capítulo 2, se ha demostrado la conveniencia de realizar una depuración conceptual al abordar el estudio de la técnica presuntiva. Especialmente en el marco del derecho tributario, en donde existe una tendencia desmesurada a calificar como presunciones o ficciones a gran parte de las normas que integran el ordenamiento jurídico.⁹⁰¹

En ese marco, se ha estudiado la relación entre los principales institutos, comúnmente agrupados bajo el rótulo de técnicas presuntivas, con determinados principios y derechos constitucionales de la tributación; estudio que, vale, destacar, se ha formulado desde una doble óptica. Por un lado, tomando en consideración la categoría abstracta, en los términos definidos en la presente investigación. Por el otro, analizando las principales normas jurídicas incluidas en cada una de las categorías referidas. Ello con el objeto de evitar el yerro en el que generalmente incurre la doctrina argentina y española, en cuanto descalifican genéricamente a todas las normas que tienen aspecto de presunción; proceder que trasluce una confusión entre la técnica normativa, empleada por el legislador, con el mal uso que de la misma puede hacerse.⁹⁰²

El análisis relativo a las relaciones entre los institutos estudiados y los principios y derechos de la tributación tiene por principal virtud haber permitido comprender que la distinta estructura normativa, que caracteriza a los referidos institutos, influye decisivamente en las mentadas relaciones. A solo título ejemplificativo, un instituto de naturaleza sustantiva (*v.gr.* norma de remisión) no cumple las mismas funciones ni presenta hipótesis de conflicto semejantes, en su relacionamiento con el principio de capacidad contributiva, que un instituto de naturaleza probatoria (*v.gr.* presunción jurídica).

⁹⁰¹ Resulta paradigmática, como representante de esta tendencia, la tesis de PÉREZ DE AYALA, José Luis (ob. cit., págs. 22 y ss.), en donde se califican como presunciones o ficciones a multitud de normas que no responden a la estructura que caracteriza a las aludidas figuras.

⁹⁰² Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. XXXI.

Ahora bien, el análisis constitucional también pone de relieve la importancia de estudiar las funciones que desempeñan los institutos presuntivos en el marco del ordenamiento jurídico; funciones que, vale destacar, son las que justifican su utilización por parte del legislador. En este sentido, la Corte Suprema ha sostenido que, como principio general, no es objetable que el legislador, al establecer un tributo, utilice la técnica presuntiva. Sin embargo, ha enfatizado que, para evitar situaciones inicuas, su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen.⁹⁰³

Es decir que, en el análisis constitucional de la técnica presuntiva, el estudio de su función y del propósito de su establecimiento reviste especial importancia, atendiendo a que, de acuerdo a la doctrina interpretativa del tribunal cimero, su justificación se encuentra supeditada a la comprobación de circunstancias especialísimas.

En este sentido, puede sostenerse que la Corte Suprema ha admitido, por lo menos, tres razones que, en principio, justificarían la utilización de la técnica presuntiva en materia tributaria: el alivio de la carga probatoria que pesa sobre la administración fiscal, el combate de la elusión o evasión y la simplificación del ordenamiento y la gestión tributaria. Cada una de ellas, claro, con sus límites. Aunque parezca una obviedad, la utilización de la técnica presuntiva debe ser razonable y respetuosa de las garantías constitucionales del contribuyente. De esta manera, el tribunal cimero ha dejado de aplicar la norma *aliviadora* cuando genera un resultado injusto (“Tevelam S.R.L.”)⁹⁰⁴; ha censurado la norma *anti-elusiva* cuando desconoce absolutamente la realidad económica (“Mera, Miguel Ángel”); y ha cuestionado la norma *simplificadora* cuando, en su implementación, soslaya aspectos de la realidad que, en su consideración económica, deberían ser relevantes a la luz del principio de capacidad contributiva (“Hermitage S.A.”).

Se destaca, en este punto, que las aludidas razones no son completamente separables unas de otras. Así, resulta probable que el alivio de la carga probatoria, en cabeza del fisco, comporte una simplificación de la normativa y, a la vez, coadyuve a combatir

⁹⁰³ Fallos: 333:993, considerando 12.

⁹⁰⁴ Si bien la CSJN no declaró la inconstitucionalidad de la última oración del art. 315 del Código Aduanero, formuló una interpretación que, en rigor de verdad, soslayó su aplicación.

conductas elusivas. El combate de la elusión o evasión, por su parte, puede materializarse, por ejemplo, a través de un alivio de la carga probatoria en cabeza del fisco. La simplificación del ordenamiento, además, puede tornar más fácil la fiscalización del tributo en cuestión, lo cual ayuda a combatir la elusión o evasión fiscal.

Como ejemplo práctico de lo expuesto, el IGMP -asumiendo su naturaleza presuntiva, al solo efecto del análisis- fue creado con el objeto de combatir la elusión o evasión del impuesto a las ganancias, por parte de ciertos sujetos, a través de un esquema simple de tributación; esquema que, de alguna manera, alivió la pesada carga probatoria que recae sobre el fisco para controlar y eventualmente impugnar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los contribuyentes. Se advierte, entonces, la finalidad anti-elusiva como primordial, pero tampoco pueden ignorarse las finalidades de simplificar la tributación (por lo menos, desde la óptica del fisco) y de aliviar la carga probatoria.

A continuación, entonces, se formulará un estudio de las distintas funciones que la doctrina y jurisprudencia ha asignado a los diversos institutos presuntivos. En ese marco, se estima conveniente sub-dividir los aludidos institutos según su diversa estructura y ámbito de aplicación. De esta manera, se examinarán, por un lado, las funciones que cumplen los institutos presuntivos que actúan en el ámbito probatorio (presunción jurídica y verdad interina). Y, por el otro, se analizarán las funciones de los que actúan en el ámbito sustantivo o material (normas de remisión, disposiciones supletorias y reglas de valoración).

5.2. FUNCIONES Y JUSTIFICACIÓN DE LAS PRESUNCIONES JURÍDICAS Y LAS VERDADES INTERINAS

5.2.1. INTRODUCCIÓN

Se ha decidido estudiar las funciones que desempeñan las presunciones jurídicas y las verdades interinas, en conjunto, en razón de que la identificación entre ambos institutos es casi total, lo cual ha generado que se confundan con frecuencia⁹⁰⁵. La principal diferencia radica en que las verdades interinas eximen totalmente, a una de las partes, de su genérica obligación de probar ciertos hechos, mientras que las presunciones

⁹⁰⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 82.

jurídicas no relevan de tal carga. Simplemente, autorizan a probar un hecho a través de la acreditación de otro distinto, al cual está normalmente asociado.

Esa gran similitud genera que su forma de relacionamiento con los principios y derechos constitucionales de la tributación sea semejante. Se trata, en ambos casos, de normas que operan en el ámbito probatorio, por lo que no tienen directa incidencia en la configuración de los elementos esenciales de los tributos.

Formulada esta aclaración, cabe indagar en los motivos que llevan al legislador a admitir la prueba de unos hechos a través de la acreditación de otros distintos (presunción jurídica), o a relevar a la administración tributaria de la carga de acreditar ciertos hechos (verdad interina).

Con carácter preliminar, resulta necesario puntualizar ciertas características especiales que tiene el procedimiento de fiscalización, control y determinación tributaria⁹⁰⁶. En este sentido, cabe destacar que la ajenidad con la cual interviene la administración, en las relaciones jurídicas tributarias, influye decisivamente en el desarrollo de la actividad probatoria, especialmente en lo que respecta a las siguientes circunstancias:

- Los hechos que originan las relaciones jurídicas, que deben ser objeto de prueba, no son conocidos directamente por el organismo fiscal. En la generalidad de los casos, este no tiene una participación directa en los mismos, por lo que solo puede alcanzar un conocimiento mediato de su realización.⁹⁰⁷

- Las personas, que efectivamente participaron en la realización de los hechos de trascendencia tributaria, son, en principio, las únicas que están en condiciones de aportar fácilmente los instrumentos necesarios para su prueba. A su vez, son conscientes que la eventual obligación tributaria, vinculada a los mismos, no les podría ser exigida si su presupuesto fáctico no pudiera ser

⁹⁰⁶ Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 26 y ss.

⁹⁰⁷ En este sentido, PUGLIESE, M. (ob. cit., págs. 6 y 31) sostiene que nos encontramos “frente a un presunto acreedor que ignora si tiene un crédito y cuánto importa, vinculado en gran medida a aquella declaración que estará por hacer el presunto deudor”. Mientras que “en el juicio civil (y parcialmente también en el administrativo), los elementos y los hechos que deben servir de base a la sentencia son comunes a las partes, en el sentido de que ambas partes contendientes tuvieron con anterioridad a la Litis la calidad de sujetos activos o pasivos de los hechos mismos, los cuales, por tanto, son o pudieron ser, por cada parte, directamente conocidos y valuados”.

acreditado, por lo que tendrían la posibilidad de lograr un beneficio pecuniario si desaparecieran las pruebas que pudieran cumplir esa finalidad.⁹⁰⁸

- Para reducir ese interés potencial de los administrados en ocultar los hechos de trascendencia tributaria y los elementos de prueba que pudieran servir para acreditarlos, se establece un complejo sistema de sanciones tributarias⁹⁰⁹. Pero, como su virtual efecto coercitivo será prácticamente nulo si el sistema tributario permitiera que solo los eventuales deudores de las obligaciones tributarias poseyeran los medios de prueba de la misma, se imponen también múltiples obligaciones formales; obligaciones que, además de cumplir la función reseñada, permiten a la administración tener conocimiento sobre los hechos y obtener los medios necesarios para su prueba.⁹¹⁰

- La ingente cantidad de procedimientos tributarios que deben tramitarse anualmente, que permite considerarlos como auténticos procedimientos de masas. Esta circunstancia, que dista de ser jurídica, condiciona seriamente la naturaleza de los procedimientos tributarios en virtud de llamado “principio de practicabilidad”⁹¹¹. De acuerdo a RODRÍGUEZ BEREIJO, *“el principio de practicabilidad que se proyecta sobre las circunstancias jurídicas impone asimismo una apreciable restricción a la función positiva de los principios constitucionales en materia tributaria en cuanto límite jurídico al poder financiero”*.⁹¹²

Como bien apunta MARÍN-BARNUEVO FABO, las apuntadas características tienen incidencia en la conformación del régimen de la prueba aplicable en el procedimiento tributario. Ello en razón de que justifican el establecimiento de variados deberes tendientes a posibilitar el conocimiento de los hechos con trascendencia tributaria, y que, en caso de incumplimiento por parte del obligado tributario, pueden alterar el régimen general de la prueba. Tal como sucede en los casos en que, por la necesidad de utilizar el método de determinación sobre base presunta, se permite recurrir

⁹⁰⁸ Conf. KRINGS, J. E., ob. cit., pág. 163.

⁹⁰⁹ Conf. SÁNCHEZ SERRANO, L. *La declaración tributaria*, Institutos de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, págs. 39 y ss.

⁹¹⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 27.

⁹¹¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 28.

⁹¹² Conf. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *REDC*, núm. 36, sep./dic., 1992, pág. 23.

a institutos y medios de prueba que, de ordinario, serían considerados insuficientes para considerar acreditada la realización de unos hechos.⁹¹³

5.2.2. FUNCIONES Y JUSTIFICACIÓN DE LAS PRESUNCIONES JURÍDICAS Y LAS VERDADES INTERINAS

En ese marco, parece existir cierto consenso en reconocer que la existencia de las presunciones y verdades interinas está justificada en la necesidad de facilitar, en atención al fin Justicia, la prueba de los hechos constitutivos de su derecho a quienes, por las más diversas causas, encuentran en su consecución una dificultad tan grande que puede llegar a frustrar el derecho⁹¹⁴.

Es decir que la finalidad *aliviadora* constituye la legitimación habitual del recurso a las presunciones y verdades interinas, ya que el legislador admite estos institutos con carácter excepcional y en orden a evitar la prevalencia de unos derechos frente a otros; prevalencia motivada únicamente en la mayor facilidad probatoria de los hechos en que se sustentan. Desde esta perspectiva, se entiende que la facilitación de la prueba de hechos, en orden a la preservación del principio de igualdad de armas, constituye el principal fundamento jurídico de la utilización de las presunciones y verdades interinas.⁹¹⁵

En este sentido, cabe destacar que la justicia que pretende lograrse, a través del procedimiento tributario, tiene como presupuesto necesario la igualdad de las partes; igualdad que debe manifestarse también en el aspecto probatorio. Esta igualdad no debe considerarse como la disponibilidad de idénticos medios de prueba para las partes, sino que exige una valoración sobre las concretas posibilidades de ellas. Por tal motivo, cuando exista una dificultad probatoria grave para la administración fiscal, resulta conveniente - y, por ende, justificado- que se articulen los instrumentos oportunos -entre los cuales se

⁹¹³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 28 y ss. ESEVERRI MARTÍNEZ postula que la necesidad de prevenir que la actuación, de los órganos de la administración tributaria, se frustre por la falta de colaboración social de los obligados tributarios, conduce a la norma jurídica a disponer el establecimiento de un conjunto de presunciones -supuestos de deducción lógica- que faciliten aquella actividad, sin que se dilate innecesariamente el proceso de aplicación de los tributos (Conf. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Presunciones legales...*, cit., pág. 17).

⁹¹⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 73.

⁹¹⁵ *Vid.*, respecto a las presunciones, DECOTTIGNIES, R., ob. cit., pág. 195.

cuentan las presunciones y las verdades interinas- para *aliviar* la carga probatoria y, así, reestablecer el equilibrio necesario entre las partes.⁹¹⁶

Esta finalidad aliviadora de las dificultades probatorias se advierte, por ejemplo, en las presunciones contempladas en los incisos g) y h) del art. 18 de la ley 11.683. En efecto, el inciso g) del referido artículo permite a la AFIP presumir, salvo prueba en contrario, que los depósitos bancarios debidamente depurados, que superen las ventas declaradas del periodo, representan, en el IVA, montos de ventas omitidas. En el mismo sentido, el inciso h) del art. 18 de la ley 11.683 permite al organismo fiscal presumir, salvo prueba en contrario, que el importe de las remuneraciones, abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan, en el IG, ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas, en concepto de incremento patrimonial, más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

Se advierte que las normas bajo análisis autorizan al organismo fiscal a considerar, a través de la acreditación de determinados hechos -que evidencian obstáculos objetivos para el correcto desempeño de sus labores de control y fiscalización-, que estos representan ganancias o ventas no declaradas en el marco de los impuestos a las ganancias y al valor agregado. Es decir, se permite la prueba de un hecho a través de la acreditación de otro, con el objeto de aliviar y facilitar la labor de fiscalización y control del ente fiscal.

A partir de lo expuesto, se interpreta que las referidas normas admiten, frente a circunstancias que evidencian irregularidades potenciales o efectivas, la prueba de un hecho a través de la acreditación de otro distinto, con el objeto de aliviar la labor de fiscalización y control de la administración tributaria⁹¹⁷. La norma exige una determinada actividad probatoria tendiente a acreditar el hecho base de la presunción, y, además, habilita a la persona, afectada por esta, a desestimar el acaecimiento del hecho presumido.

Las llamadas “presunciones de dolo”, existentes en la mayoría de los códigos fiscales provinciales, constituyen otro claro ejemplo. En este sentido, el art. 88 del Código Tributario de la Provincia de Tucumán enlista una serie de hechos o conductas, relativos

⁹¹⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 75.

⁹¹⁷ Se aclara, en este punto, que la administración tributaria no es necesariamente la única beneficiaria de la presunción y, por otro lado, que el establecimiento de esta puede tener finalidades distintas al combate a la elusión y evasión fiscal y al alivio de las tareas de fiscalización y control.

al contribuyente, que autorizan a presumir, salvo prueba en contrario, el propósito de defraudación; conductas entre las que se cuenta la de hacer valer formas o estructuras jurídicas inadecuadas, o impropias de las prácticas de comercio⁹¹⁸. Se advierte que, a través de la aludida disposición, se pretende facilitar la prueba del dolo del contribuyente, el cual entraña una grave dificultad para ser acreditado. Por ello, y en orden a evitar que dicha dificultad probatoria constituya un obstáculo insalvable para la aplicación de la norma, se establece explícitamente la posibilidad de acreditar la existencia de dolo en forma indirecta. Es decir, mediante la demostración de que el contribuyente hizo valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias.

A la par de la finalidad aliviadora de las cargas probatorias, se ha destacado, con acierto, que la función específica, que corresponde a las presunciones jurídicas y verdades interinas, es hacer frente a la evasión y a la elusión del tributo por parte del sujeto pasivo⁹¹⁹. Como bien señala MARÍN-BARNUEVO FABO, la ajenidad, con la cual interviene la administración en las relaciones jurídicas tributarias, determina que los sujetos pasivos tengan múltiples posibilidades de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante la realización de conductas elusivas o evasivas. En ese marco, en ocasiones resulta conveniente, o algunas veces necesario, adoptar medidas de esta naturaleza con el objeto de prevenir y dificultar los actos del sujeto pasivo tendientes a incumplir con su deber de contribuir⁹²⁰. Ello en razón de que el legislador debe utilizar todos los medios a su disposición para realizar los distintos principios constitucionales de justicia tributaria. Especialmente, para reprimir comportamientos defraudatorios que pudieran conculcar impunemente los aludidos principios.

La doble función característica que cumplen las presunciones y verdades interinas, aliviadora de la labor probatoria y preventiva de maniobras elusivas o evasivas, se

⁹¹⁸ Ley N° 5121 y modificatorias. Texto consolidado por Ley N° 8.240 (B.O. 9.2.10).

⁹¹⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 79. En sentido concordante, GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ señala que “*el fundamento característico de la mayoría de las presunciones es imposibilitar o desenmascarar el fraude de ley, sea mediante conductas evasivas, sea mediante actos de evasión, aunque son insuficientes como elemento exclusivo de esa lucha*” (conf. GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, Enrique, “Una visión española de la utilización de las presunciones y ficciones en derecho tributario”, *Revista de Tributación Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, N° 11, pág. 106).

⁹²⁰ Conf. LITVAK, José D., “La imposición sobre bases presuntas, aspectos teóricos”, en Gebhardt, Jorge y Litvak, José D., *El impuesto a la ganancia mínima presunta*, Errepar, Buenos Aires, 1999, págs. 24 y ss.

advierte fácilmente en algunas normas reguladoras del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, establecido en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. En este sentido, el art. 310 del citado cuerpo legal constituye un ejemplo de utilización de verdades interinas, con el objeto de evitar o entorpecer conductas elusivas de simulación. En lo que aquí interesa, la norma en cuestión dispone:

“Salvo prueba en contrario, se considera que integran la materia imponible del impuesto: ...f) Las enajenaciones a título oneroso efectuadas dentro del año anterior al del deceso del transmitente, en favor de los herederos por ley o por voluntad del testador; g) Las enajenaciones a título oneroso efectuadas dentro del año anterior al del deceso del transmitente, si dentro de los cinco (5) años de su fallecimiento los bienes se incorporaren al patrimonio de los llamados a heredarse por ley o por voluntad del testador”.

La norma en cuestión constituye una regla sobre la carga de la prueba, mediante la cual se dispone que el carácter gratuito de determinadas transmisiones no necesita ser probado, en orden a su calificación como acto gravado. En lugar de alterar el objeto de la prueba, como hacen las reglas de presunción, se determina una inversión de la carga de la prueba de hechos concretos.

Se advierte, en este punto, que el legislador ha escogido diversas conductas que podrían ser realizadas para simular el carácter oneroso de la transmisión, con la intención de eludir el pago del tributo. Por ese motivo, y para compensar la precaria posición de la administración fiscal en orden a acreditar la existencia de simulación, se invierte la carga de la prueba, y se exige a los herederos que acrediten que se han satisfecho efectivamente las contraprestaciones declaradas. Es decir, se establece, como verdad interina, que el carácter oneroso de tales negocios es simulado. La administración fiscal queda exonerada de probar el componente gratuito de la transmisión en las mentadas transmisiones, pero a la vez se posibilita al afectado impedir la aplicación del tributo, mediante la prueba de la efectiva existencia de contraprestación.

Los ejemplos de verdades interinas en el derecho tributario son considerables, y su importancia innegable; fenómeno que se explica en que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria no concurre normalmente en la realización de los hechos generadores de las obligaciones tributarias. Por tal motivo, tiene una dificultad natural para conocer los hechos de trascendencia tributaria y recabar pruebas sobre su realización. Desde esta

perspectiva de análisis, se advierte que la “verdad interina” se erige en un instrumento fundamental en la lucha contra el fraude, para evitar que los sujetos pasivos se beneficien ilícitamente e esas dificultades probatorias. Especialmente en los casos en donde el virtual deudor puede fácilmente simular la realización de un negocio distinto al que verdaderamente lleva a cabo. Para estos casos, el instituto bajo estudio permite que se tenga por probado uno de los elementos, configuradores del hecho imponible, sin necesidad de llevar a cabo ninguna actividad probatoria específica al respecto.⁹²¹

En lo que respecta a las presunciones jurídicas, cabe poner de resalto que los citados incisos g) y h) del art. 18 de la ley 11.683 también cumplen funciones de lucha contra la elusión y evasión fiscal. Ello en razón de que permiten reconstruir la materia imponible a partir de la prueba de ciertos hechos que, objetivamente considerados, representan maniobras con tintes elusivos o evasivos. En efecto, se trata de circunstancias que evidencian potenciales irregularidades en la declaración de ventas o ingresos -art. 18, inc. h), de la ley 11.683-, o gravísimas irregularidades como la falta de registración de empleados o de conceptos salariales -art. 18, inc. g), de la ley 11.683-.

A partir de la reseña efectuada, se entiende que las presunciones jurídicas y las verdades interinas, al operar en el ámbito probatorio, tienen por funciones aliviar la carga probatoria de la administración fiscal, ajena -por principio- a la realización de los hechos con relevancia tributaria, y servir como instrumentos de combate de la elusión y evasión fiscal. Su razonable configuración y aplicación, entonces, sirven a la realización práctica de los principios de capacidad contributiva, igualdad y generalidad. En este sentido, puede sostenerse que las reglas de presunción y verdades interinas constituyen elementos aptos, y -en algunas ocasiones- necesarios, para que la justicia material de los tributos sea no solo ante la ley, sino también en aplicación de la ley. Como agudamente afirma SERRA DOMÍNGUEZ, “*la presunción contribuye a dar vitalidad a una institución, a hacer aplicable en la práctica un precepto jurídico que en otros casos raras veces entraría en vigor. Podemos concebir la presunción legal como la savia que da vigor al árbol del Derecho Positivo*”.⁹²²

⁹²¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 199.

⁹²² Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, Manuel, *Normas de presunción...*, cit., pág. 172.

Desde esta perspectiva de análisis, se interpreta que las presunciones y verdades interinas encuentran, en el desempeño de las funciones aliviadoras y anti-elusivas, su justificación. De lo que se trata, en definitiva, es que las limitaciones propias de la administración fiscal o la reprochable realización de conductas elusivas o evasivas, por parte de los obligados tributarios, no transformen a la ley tributaria, cuyo objeto es incidir en la capacidad de contribuir de los particulares para proveer de recursos al Estado, en meras declaraciones normativas sin aplicación práctica.

5.3. NORMAS DE REMISIÓN, DISPOSICION SUPLETORIAS Y REGLAS DE VALORACIÓN

5.3.1. INTRODUCCIÓN

Al igual que en el caso anterior, se ha decidido estudiar las funciones que desempeñan las normas de remisión, disposiciones supletorias y reglas de valoración, en conjunto, en razón de que, como se ha visto en el Capítulo 4, su forma de relacionamiento con los principios y derechos constitucionales de la tributación resulta, con algunos matices, semejante. Se trata de normas que operan en el ámbito sustantivo, por lo que tienen directa incidencia en la configuración de los elementos esenciales de los tributos.

Cabe reiterar, en este punto, que las normas de remisión, entre las que se cuentan las presunciones absolutas y ficciones, se caracterizan por remitir, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la consecuencia jurídica, a otra norma jurídica. A su vez, las disposiciones supletorias constituyen normas dictadas con la finalidad de suplir el eventual desconocimiento de alguno de los elementos de la relación jurídica; elementos, vale destacar, necesarios para la correcta determinación del régimen jurídico aplicable. Las reglas de valoración, por su parte, se caracterizan por disponer el valor por el cual determinadas rentas o bienes deben ser computados en la base imponible del tributo, con el objeto de cuantificar el monto de la obligación tributaria. No se ocupan de la acreditación de hechos, sino que actúan en un momento posterior. Más específicamente, luego de concluida la fase probatoria, y lo hacen mediante la asignación de un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible.

Formulada esta aclaración, cabe indagar en los motivos que llevan al legislador a utilizar la técnica de remisión (presunciones absolutas y ficciones jurídicas), a instaurar regímenes tributarios autónomos de aplicación condicionada (disposiciones supletorias) o, en su caso, a establecer normas de valoración que, por definición, suponen un

alejamiento de la capacidad contributiva real del obligado tributario (reglas de valoración).

La cuestión, vale destacar, no resulta baladí. Especialmente en lo que respecta a las técnicas presuntivas que configuran o inciden en la determinación de la base imponible del tributo, atendiendo a que, de acuerdo a la doctrina sentada por la Corte Suprema en “Hermitage S.A.”, su justificación se encuentra supeditada a la comprobación de “circunstancias especialísimas”.

En este sentido, cabe destacar que se han asignado tradicionalmente tres funciones principales a las “presunciones” y “ficciones”: la función aliviadora de la carga probatoria de la administración fiscal, la función anti-elusiva y la función de simplificación en la configuración legislativa de los hechos imponibles y en la gestión tributaria⁹²³. A continuación, entonces, se estudiará cada una de ellas, con especial referencia a las consideraciones que, en la doctrina y jurisprudencia, se han formulado al respecto.

5.3.2. LA FUNCIÓN ALIVIADORA

La finalidad *aliviadora* de las normas de remisión, disposiciones supletorias y reglas de valoración es utilizada habitualmente para justificar su utilización en el ámbito del derecho tributario. Se trata de una finalidad estrechamente vinculada con la función anti-elusiva, que, en rigor de verdad, constituye la función más destacada que cumplen este tipo de institutos.

En este sentido, cabe destacar que, en ciertas ocasiones, el legislador toma en consideración, en la configuración del tributo, una serie de circunstancias de hecho que podrían representar serias dificultades para el correcto desempeño de las labores de fiscalización y determinación por parte de la administración tributaria; dificultades que, vale destacar, podrían generar que ciertos obligados tributarios, o actividades, pudieran

⁹²³ En este sentido, cabe destacar que, en el marco de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario -celebradas en Bogotá en el año 1985-, se sostuvo que Las ficciones y las presunciones legales (“*juris et de jure*” y “*juris tantum*”) son técnicas legislativas utilizadas con carácter general en el Derecho, siendo también legítimas dentro del derecho tributario. Entre otras razones por las dificultades de obtener pruebas directas, por la proliferación de comportamientos evasivos y por la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imponibles. Disponible en <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx> (Última visita realizada el 19 de junio de 2022, a las 16:42).

evitar el pago del tributo, a pesar de evidenciar capacidades contributivas legalmente gravables. Con el objeto de prevenir esos resultados disvaliosos, el legislador puede recurrir a las siguientes variantes de técnica legislativa:

- Relacionar o equiparar, a través de una presunción absoluta o ficción jurídica -respectivamente-, el supuesto de hecho, cuya fiscalización y control representa -por sus características u otra circunstancia- una seria dificultad para el organismo fiscal, a otro supuesto de hecho, con el objeto de atribuir a aquel el tratamiento tributario aplicable a este. Es decir, convertir, a través de la técnica de remisión, el supuesto de hecho, conflictivo o dificultoso para su fiscalización y control, en uno de los hechos imposables del tributo en cuestión.

- Establecer, a través de una disposición supletoria, que el supuesto de hecho, cuya fiscalización y control representa una dificultad, constituya un hecho imponible autónomo del tributo en cuestión. En este caso, el legislador se adelanta a potenciales dificultades probatorias, que puede llegar a enfrentar el ente fiscal para subsumir ciertos supuestos de hecho en el hecho imponible del tributo en cuestión, y establece un régimen jurídico que sea de aplicación en situaciones como la expresada.

- Disponer, a través de una regla de valoración, que la base imponible, correspondiente a supuestos de hecho que podrían resultar de compleja declaración para ciertos obligados tributarios o de difícil control por parte del ente fiscal, sea determinada en función de ciertos parámetros objetivos. En este caso, el legislador establece que, frente a ciertas circunstancias que tornan dificultosa -para la administración tributaria- la delimitación o control de la capacidad contributiva sobre base real, la base imponible del tributo en cuestión sea medida en función de ciertos parámetros objetivos.

Se advierte que el elemento en común, de los institutos reseñados, es que el legislador opta por convertir, el supuesto de hecho de difícil verificación, control o determinación, en un hecho imponible o en una regla de valor del tributo en cuestión. Ello con el objeto de aliviar la labor del sujeto pasivo o del organismo fiscal, según el caso.

Cabe destacar, en este punto, que la Corte Suprema ha reconocido la función “aliviadora” de las reglas de valoración. En efecto, ha encontrado razones de peso para justificar la regla de valoración, contenida en la LIG, acerca de que constituye ganancia

neta, de fuente argentina, el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios, por la explotación en el país de transmisiones de radio o televisión emitidas desde el exterior⁹²⁴. O en el caso de las compañías extranjeras dedicadas a la actividad cinematográfica, que se encuentran gravadas en forma similar⁹²⁵. En los referidos supuestos, el tribunal postuló que, ante la condición especialísima en que se desarrollan ambos negocios, el legislador se vio obligado a crear una categoría también especial de contribuyentes. Puntualmente, debido a las formas o maneras como se realizan las aludidas actividades, que no permiten al fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas.

En otras palabras, la CSJN ha aceptado que el establecimiento de reglas de valoración tenga por objeto *aliviar* las labores de fiscalización y control propias del organismo fiscal; labores que, vale destacar, coadyuvan al logro de una mayor igualdad y justicia tributaria. En los casos referidos *supra*, debido a que existe una categoría de contribuyentes (los beneficiarios del exterior) cuya fiscalización y control resulta difícil para el fisco nacional. En consecuencia, se ha estimado razonable que, para la reconstrucción del rédito neto o de la ganancia neta, se recurra a una regla de valoración (impropiamente denominada presunción).

Si bien la jurisprudencia relativa a esta cuestión es limitada, resulta válido interpretar que el tribunal cimero ha exigido que el *alivio* a las funciones de fiscalización y control, que puede representar una hipotética norma de remisión, disposición supletoria o regla de valoración, responda a una situación, objetivamente comprobable, en donde las aludidas funciones se encuentren seriamente limitadas por alguna circunstancia particular.

Ahora bien, cabe tenerse presente que, en el examen relativo a la efectiva existencia de serias y objetivas limitaciones en el accionar del organismo fiscal, deben tomarse en consideración dos cuestiones de importancia. Por un lado, debe evitarse que el establecimiento de este tipo de institutos constituya un sustitutivo o un relevo de las

⁹²⁴ CSJN, “Asoc. De Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición”, Fallos: 324:920, sent. del 3 de abril de 2001.

⁹²⁵ CSJN, “Fox Film de la Argentina S.A. c. Estado Nacional Argentino s. Repetición (Réditos)”, Fallos: 232:52, sent. del 23 de junio de 1955. Fallos: 232:52.

obligaciones del estado para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Por el otro, debe tratarse de un examen dinámico, por lo que no resulta posible justificar la utilización de los institutos bajo análisis aduciendo dificultades técnicas y tecnológicas que, si bien existían décadas atrás, resultan actualmente fácilmente superables.⁹²⁶

Como ejemplo de la función aliviadora de este tipo de institutos, cabe traer a colación lo dispuesto en el art. 22, inc. g), de la ley 23.966, en cuanto dispone una regla de valoración mínima, en el marco del impuesto sobre los bienes personales, para el ajuar doméstico. Se advierte que la norma en cuestión tiene por objeto facilitar la gestión tributaria -tanto para la administración fiscal, como para el contribuyente-, y combatir potenciales conductas elusivas o evasivas -de difícil fiscalización-. Ciertamente resulta factible adoptar un mecanismo de medición sobre base real, pero la poca entidad de los bienes en cuestión torna desproporcionada -o, por lo menos, desaconsejable- su utilización. Si se toma en cuenta, además, la baja incidencia relativa de la valoración establecida para el ajuar doméstico -5% sobre la suma del valor total de los bienes gravados situados en el país y el valor de los inmuebles situados en el exterior- en la base imponible del tributo, se entiende que, en abstracto, puede sostenerse que la norma bajo análisis resulta razonable y compatible con el principio de capacidad contributiva.

En otro orden de ideas, se entiende que, en materia tributaria, la función *aliviadora* se encuentra estrechamente ligada a la de combatir la elusión y evasión fiscal. Si bien no se confunden, puede sostenerse que la función *aliviadora*, al mejorar la capacidad de control y fiscalización del organismo fiscal, sirve también -directa o indirectamente- para combatir la elusión y evasión fiscal. En un sistema impositivo como el argentino, basado en la auto-declaración de los impuestos, resulta claro que, sin el alivio que puede llegar a

⁹²⁶ La Corte Suprema ha señalado, en el *leading case* “García, María Isabel” (Fallos: 342:411), que el avance tecnológico y la inédita disponibilidad de información deben ser tomadas en consideración a la hora de evaluar la razonabilidad de la legislación tributaria. En este sentido, ha expresado: “...*Es probable que la falta de percepción fina respecto de la subcategorización de los jubilados, incorporando los elementos relevantes de la vulnerabilidad a la capacidad económica inicial, se explique por la reiteración de un standard patrimonial escogido varias décadas atrás en las que era tecnológicamente imposible distinguir -dentro del universo rotulado como “jubilados”- entre quienes son vulnerables en mayor o menor medida. Hoy esta diferenciación puede extraerse -cuanto menos en sus trazos más notorios, que es lo que busca el legislador- a partir de la propia información registral en poder del Estado. Bastaría con cruzar los datos de los departamentos previsionales y asistenciales estatales competentes para generar subclasificaciones que conformaran estándares impregnados de justicia y simplificaran la tarea revisora de los tribunales*”.

proporcionar una norma de remisión, disposición supletoria o regla de valoración, resultaría difícil controlar y fiscalizar ciertas actividades y contribuyentes. Lo cual no equivale a propugnar la multiplicación de “presunciones” en el ordenamiento impositivo, sino a sostener que, como ha afirmado el tribunal cimero en “Hermitage S.A”, estas *“requieren un uso inteligente, concreto y racional”*, y su utilización debe limitarse *“a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen”*.⁹²⁷

5.3.3. LA FUNCIÓN ANTI-ELUSIVA

En el ámbito del derecho tributario, la función específica que corresponde a las presunciones⁹²⁸, ficciones⁹²⁹, disposiciones supletorias y reglas de valoración es hacer frente a la evasión y a la elusión del tributo por parte del sujeto pasivo.

En este sentido, PÉREZ DE AYALA señala tres tipos de dificultades para reprimir el fraude a la ley tributaria⁹³⁰ en el momento de aplicación de la ley: (i) dificultades de identificación del comportamiento en fraude; (ii) dificultades de prueba de que se trata de un comportamiento en fraude; y (iii) dificultades y problemas metodológicos para aplicar la ley fiscal defraudada a los hechos fraudulentos, pese a estar identificados y probados.⁹³¹

En lo que respecta a la primera dificultad, el autor sostiene que los comportamientos en fraude de ley constituyen infracciones encubiertas, que implican un rodeo y, por lo tanto, plantean -en la práctica- el problema de su identificación. El problema técnico que se presenta, para identificar estos comportamientos, radica en que las conductas bajo

⁹²⁷ Conf. “Hermitage S.A.”, considerando 12.

⁹²⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 79.

⁹²⁹ Conf. PÉREZ DE AYALA, José Luis, ob. cit., pág. 146. ESEVERRI MARTÍNEZ, por su parte, señala que la ficción jurídica solo es compatible, con los postulados de la seguridad jurídica, en la medida en que se convierta en instrumento para reprimir el fraude a la ley tributaria. Ello en el entendimiento de que la norma que contiene una ficción jurídica, al crear su propia realidad, permite prescindir de la norma de cobertura y acudir a la aplicación de la norma defraudada. De acuerdo al autor, la norma que contiene una ficción jurídica previene las situaciones que pudieran plantearse en fraude ley, y se anticipa a la creación artificiosa de posicionamientos que pudieran quedar amparados por una norma de cobertura (conf. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Presunciones legales...*, cit., pág. 28).

⁹³⁰ Para PÉREZ DE AYALA, el fraude a la ley fiscal comprende los artificios en virtud de los cuales se infringen, de modo encubierto, una norma tributaria, mediante su cobertura con una apariencia de legalidad y con el propósito doloso de acogerse a un precepto más favorable (conf. PÉREZ DE AYALA, José Luis, ob. cit., pág. 146).

⁹³¹ Conf. PÉREZ DE AYALA, José Luis, ob. cit., pág. 170.

análisis tienden a infringir encubiertamente una ley imperativa, de forma que sea su aplicación o inaplicación contraviene el espíritu de la ley.⁹³²

Asimismo, PÉREZ DE AYALA postula que el problema de la prueba de la existencia del comportamiento, en fraude de la ley fiscal, presente problemas aún mayores que el anterior. En este sentido, señala que la prueba de la existencia de una construcción fraudulenta resulta hartamente difícil, ya que debe demostrarse la divergencia entre la causa objetiva típica del negocio realizado y la determinación causal (intención práctica concretamente perseguida) de las partes que la realizaron⁹³³. Además, debe probarse no solo que se ha dado la simulación o el negocio indirecto, sino que tales actos han sido deliberadamente contra la ley. Es decir, que han sido fraudulentos y, más específicamente, que han sido cometidos con la intención de evadir una ley fiscal.⁹³⁴

En relación a la tercera dificultad apuntada, el autor postula que el gran problema con el cual se han enfrentado los juristas, al estudiar las posibilidades de represión del fraude a la ley fiscal, tiene naturaleza metodológica. Se trata de la todavía vigente disputa entre la prevalencia del contenido económico o de la causa legamente típica del negocio bajo análisis. De acuerdo a la primera postura, debe tomarse en consideración el contenido económico realmente querido por las partes, prescindiendo del acto jurídico efectuado, para determinar cuál es la ley fiscal aplicable. La segunda postura, por su parte, sostiene que los negocios jurídicos deben gravarse con arreglo a su causa legalmente típica, sin reparar en si las partes lo realizaron o no al servicio de un interés económico divergente.⁹³⁵

A partir de ello, PÉREZ DE AYALA postula acertadamente que es prácticamente muy difícil reprimir el fraude a la ley fiscal solo en la etapa de aplicación de la ley positiva. En ese marco, entiende que la solución contra el fraude a la ley tributaria debe acometerse en el plano, superior y anterior, de la elaboración del texto legal. Se precisa que el propio legislador, en el contexto de la norma positiva, ofrezca las soluciones expresas a los problemas que el fraude a la ley plantea⁹³⁶. Tal solución, vale destacar,

⁹³² Conf. PÉREZ DE AYALA, José Luis, ob. cit., págs. 171/172.

⁹³³ Conf. PÉREZ DE AYALA, José Luis, ob. cit., págs. 173/174.

⁹³⁴ Conf. PÉREZ DE AYALA, José Luis, ob. cit., cit., pág. 174.

⁹³⁵ Conf. PÉREZ DE AYALA, José Luis, ob. cit., págs. 176/178.

⁹³⁶ Conf. PÉREZ DE AYALA, José Luis, ob. cit. págs. 179/180.

puede involucrar el establecimiento de normas de remisión, disposiciones supletorias o reglas de valoración.

La función anti-elusiva, vale destacar, ocupa un papel preponderante en la jurisprudencia de la Corte Suprema. En efecto, la referida función ha sido reconocida tanto en el propósito mismo de un tributo federal -el IGMP- calificado como “presuntivo” (“Hermitage S.A.”), como así también en relación al instituto de la disposición de fondos o bienes a favor de terceros (“Fiat Concord S.A.”), el supuesto de importación irregular contemplado en el tránsito de importación (“Tevelam S.R.L.”) y la regla prevista en el art. 2° de la ley 25.345 (“Mera, Miguel Ángel”).

En este sentido, el tribunal cimero sostuvo, en “Hermitage S.A.”, que la creación misma del IGMP, considerado erróneamente de naturaleza presuntiva, tuvo por objeto crear una fuerte inducción al cumplimiento del IG⁹³⁷. Es decir, el legislador habría creado una presunción legal (en la forma de un tributo federal) con el objeto de combatir la elusión o evasión en el impuesto a las ganancias. Si bien el tribunal declaró la inconstitucionalidad del IGMP en el aludido precedente, lo cierto es que tal declaración no obedeció a que considerara injustificada tal finalidad.

En “Fiat Concord S.A.”, por su parte, aludió a que el origen del art. 73 de la LIG (actual art. 76) obedeció a combatir una típica conducta elusiva. Puntualmente, la práctica habitual de ciertas sociedades “cerradas”, cuyos accionistas tenían altos niveles de ingreso, consistente en retener sus utilidades con el objeto de canalizar luego los fondos de la sociedad por vías que no supusieran para aquéllos una imposición adicional⁹³⁸. Es decir que, con el objeto de combatir una maniobra elusiva de carácter general, el legislador decidió crear una “presunción” para combatirla.

En similar orden de ideas, la Corte Suprema entendió, en la causa “Tevelam S.R.L.”, que el legislador había considerado conveniente acudir a una presunción fundado en la sospecha de que, si la mercadería sometida al régimen de tránsito de importación no arribó a la aduana de destino, ello obedecería a que fue descargada en el trayecto. Nuevamente, el combate a una potencial maniobra evasiva -de tintes delictivos, en ciertos casos- como fundamento del establecimiento de una presunción absoluta. Se advierte,

⁹³⁷ Conf. “Hermitage S.A.”, considerando 8.

⁹³⁸ Conf. “Fiat Concord S.A.”, considerando 6°.

además, que la mentada “presunción” cumpliría un rol “aliviador”, al dispensar al servicio aduanero de una carga probatoria sumamente gravosa. Puntualmente, demostrar que la mercadería faltante se ha incorporado clandestinamente al circuito económico del país, con el objeto de aplicarle el tratamiento arancelario correspondiente a la destinación definitiva de importación para consumo (arts. 233 y ss. del Código Aduanero).

Si bien el tribunal cimero, en la causa “Mera, Miguel Ángel”, no aludió a la finalidad legislativa que dio origen al art. 2º de la ley 25.345 -cuestión que no deja de resultar llamativa, atendiendo a la importancia que reviste la finalidad de la norma para la hermenéutica jurídica⁹³⁹-, resulta claro que el aludido artículo tuvo por objeto coadyuvar a mejorar las potestades de fiscalización y control del organismo fiscal, y a combatir la evasión fiscal y el lavado de activos. Se trata de finalidades que, al margen del juicio contrario del tribunal respecto a la razonabilidad de la norma, no fueron objeto de cuestionamiento.

Como ejemplo de la función anti-elusiva de las disposiciones supletorias, cabe traer a colación el instituto del incremento patrimonial no justificado generado por el ingreso de fondos provenientes de países de baja o nula tributación⁹⁴⁰. El legislador, ante la realidad de un hecho que evidencia la obtención de un ingreso por parte del contribuyente, se vio en la necesidad de establecer el régimen jurídico aplicable a dicha renta; tarea que tiene un obstáculo de consideración, ya que se desconocen algunos elementos necesarios para su identificación con algunas de las fuentes de renta. En ese contexto, y atendiendo a que sin la directa colaboración del contribuyente no se podría llegar a conocer los datos que hacen posible esa calificación jurídica, el legislador opta por dotar de autonomía propia a ese presupuesto de hecho y definir su tratamiento tributario por remisión al de otro presupuesto de hecho ya regulado: el de los incrementos patrimoniales no justificados del art. 18, inc. f), de la ley 11.683.

La norma bajo análisis, vale destacar, trasluce un alto grado de equidad, al someter a imposición flujos de fondos que, por provenir de países de baja o nula tributación -que se caracterizan por su opacidad informativa-, podrían encubrir ingresos no declarados. Su

⁹³⁹ En efecto, la Corte Suprema tiene dicho que “*la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador*” (Fallos: 302:973).

⁹⁴⁰ El instituto se encuentra contemplado en el segundo artículo agregado a continuación del art. 18 de la ley 11.683.

finalidad, vale destacar, es tutelar el deber de contribuir, combatir la evasión o elusión fiscal y, a la vez, aliviar la labor de fiscalización, control y determinación a cargo del organismo fiscal. Ello en razón de que los países de baja o nula tributación se caracterizan por su opacidad, por lo que resulta harto difícil determinar si los ingresos de fondos, con ese origen, obedecen a actividades genuinas o si, por el contrario, responden a ingresos o fondos no declarados.

A partir de lo expuesto, se entiende que los institutos bajo análisis pueden servir como instrumentos eficaces de lucha contra la elusión o evasión fiscal, lo cual les brindaría un justificativo respecto a su incorporación en el ordenamiento jurídico. Especialmente cuando inciden en la base imponible del tributo, en donde entran en tensión directa con el principio de capacidad contributiva.

5.3.4. LA FUNCIÓN SIMPLIFICADORA

La complejidad del sistema tributario obedece, en muchas ocasiones, a la necesidad de adaptarse a los principios y derechos constitucionales. Como bien apunta LASARTE ÁLVAREZ, las bienintencionadas e irrenunciadas aspiraciones de justicia tributaria llevan ligada, como consecuencia irremediable, *“la complicación de la técnica fiscal”*⁹⁴¹. En este sentido, afirma que *“el perfeccionamiento de los criterios de imposición implica mayor obstáculo para la formulación y asentamiento de los tributos”*⁹⁴². En su opinión, el cumplimiento de los modernos objetivos del derecho constitucional tributario nos conduce a *“figuras tributarias avanzadas, de difícil concepción y gestión”*⁹⁴³, *“frente a modelos históricos libres de la preocupación por la idea de justicia fiscal que corresponde a nuestro tiempo”*.⁹⁴⁴

Puede ilustrarse este cambio cualitativo valiéndose de las famosas reglas de la imposición razonable, formuladas, a fines del siglo XVIII, por Adam SMITH:

⁹⁴¹ LASARTE ÁLVAREZ, Javier, *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, pág. 16.

⁹⁴² LASARTE ÁLVAREZ, Javier, ob. cit., pág. 17.

⁹⁴³ LASARTE ÁLVAREZ, Javier, ob. cit., pág. 64.

⁹⁴⁴ LASARTE ÁLVAREZ, Javier, ob. cit., pág. 21.

“I. Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.

II. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona.

III. Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente.

IV. Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda.”

Se advierte, en este sentido, que la primera de las reglas hace referencia a un criterio sustancial de justicia, aunque, en comparación con las exigencias modernas, aparece como menos prolija, más contenida y muy matizada⁹⁴⁵. Mientras que las tres siguientes centran su atención en cuestiones cercanas, explicitando criterios que ahora han sido preteridos de las grandes proclamaciones, tal vez porque estas han tenido que renunciar a la elementalidad en aras de la sofisticación⁹⁴⁶. En ese marco, LASARTE ÁLVAREZ apunta que las de SMITH eran máximas concretas, asumibles por todos debido precisamente a su simplicidad y a su carácter formal. La certeza, la comodidad y la economía, en efecto, hacen referencia a cuestiones relacionadas con su aceptación por parte de los ciudadanos y la eficacia de la recaudación, ajenas a la justicia e igualdad de las cargas públicas.⁹⁴⁷

Como agudamente sostiene CUBERO TRUYO, en un señero trabajo sobre la simplificación tributaria, en la medida en que los aspectos formales representaban

⁹⁴⁵ LASARTE ÁLVAREZ señala: “Sólo la primera de ellas hace referencia a un criterio sustancial de justicia, que aparece matizado de forma magistral con la invocación de la equidad, término de contenido amplio y difuso, sobre todo en la significación anglosajona, que nos remite al sentido de lo justo más que a la justicia expresada en concreto valores y principios, lo que hizo advertir a KANT que frente a la seguridad y certeza de la norma escrita la equidad podría constituir un *ius aequivocum*. Y aún así, SMITH aconseja que los tributos sean equitativos ‘en cuanto sea posible’, expresión en la que insiste, y a lo largo de su amplio análisis de los tributos de la época, sólo descalifica por desobedecer a esta regla el viejo impuesto sobre las ventanas” (LASARTE ÁLVAREZ, Javier, ob. cit., págs. 19/20).

⁹⁴⁶ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 11.

⁹⁴⁷ LASARTE ÁLVAREZ, Javier, ob. cit., págs. 19/20.

inquietudes primarias, podía procurarse su cumplimiento directo. Mientras que, actualmente, parecen estar en todo caso subordinados -y, en cierta medida, imposibilitados- por la más importante consecución de los principios materiales⁹⁴⁸. Se trata de un factor que no puede pasar desapercibido al enjuiciar el ordenamiento tributario, atendiendo a que la norma es el reflejo condicionado de una idea de justicia⁹⁴⁹. Para FERREIRO LAPATZA, la idea de justicia se presenta siempre como telón de fondo en todo estudio jurídico, incluso en el plano puramente técnico: *“Puede analizarse la claridad de la norma, es decir, su capacidad de transmitir eficazmente lo que el legislador quiso decir, y su coherencia con el resto del ordenamiento; pero, aun en este nivel técnico, es necesario tener siempre presente qué es lo que el legislador quiso, cuál es, en general, su idea sobre lo justo y cuáles las razones concretas que motivaron la norma analizada”*⁹⁵⁰. Desde esta perspectiva, puede sostenerse que, cuando se mide el grado de sencillez de la ley, debe ponderarse hasta qué punto las opciones del legislador eran libres o condicionadas.⁹⁵¹

En similar orden de ideas, CUBERO TRUYO cita el principio de progresividad con el objeto de contrastar la tensión entre los ideales de fondo y las posibilidades de simplificación. En este sentido, señala que, cuanto más se quiera acentuar la progresividad a los impuestos, más complejos serán⁹⁵². Basta con imaginar un IVA progresivo, en el que el precio de los bienes o servicios tuviera que variar en función de la capacidad no ya del sujeto pasivo, sino del comprador (*rectius*, del consumidor final, que en las fases anteriores ni siquiera es conocido). Como bien apunta el autor, lo irrealizable de tal sistema lleva a conformarse con pálidos tintes progresivos rebajando las alícuotas aplicables a productos de primera necesidad, mientras que se descarga la responsabilidad, del mandato constitucional, en otras figuras tributarias mejor predisuestas.⁹⁵³

⁹⁴⁸ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 11.

⁹⁴⁹ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 11.

⁹⁵⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 1996, págs. 321/322.

⁹⁵¹ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 12.

⁹⁵² Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 12.

⁹⁵³ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 12.

Pero, aún incluso en el marco de la ley de impuesto a la renta, baluarte indiscutible de la progresividad⁹⁵⁴, la mayor o menor fidelidad al espíritu progresivo depende del número de subdivisiones de las tablas del gravamen. Una progresividad ideal requeriría que los aumentos de renta fueran inmediatamente correspondidos con aumentos de la alícuota. Y, sin embargo, demandas de simplificación aconsejan la reducción de los tramos.⁹⁵⁵

A partir de estos ejemplos, el autor citado descarta que las normas fiscales deban acometer una plasmación radical, a toda costa, de los criterios de justicia tributaria. Si bien alguna parte de culpa de la complejidad de los impuestos deriva de la necesaria atención a los intrínsecamente complejos principios constitucionales, lo cual anima una cierta comprensión hacia el legislador; aunque sin ánimo absolutorio⁹⁵⁶. Ciertamente, será difícil para el legislador confeccionar preceptos que plasmen los principios de justicia tributaria, pero, a la vez, ninguna normativa será tan transparente como aquélla surgida en aplicación de los principios. Lo cual representa una complejidad “circunstancial” (en el proceso de formación de las leyes) y una claridad “esencial” (la confianza en el espíritu animador de las normas).⁹⁵⁷

Lo cierto es que, como bien ha señalado CUBERO TRUYO, la generalidad y, con ella la abundancia de contribuyentes, constituye la causa de la impotencia gestora de la Administración. Con la consiguiente necesidad de involucrar, en tales tareas, a quienes, en circunstancias normales, serían simples destinatarios. El dato más elocuente es la generalización de las autoliquidaciones. El contribuyente deja de ser un “sujeto pasivo”, y se ha visto condenado a la “actividad”; tiene que ser activo en la presentación e ingreso de su obligación tributaria.⁹⁵⁸

Un fenómeno de esta envergadura no puede ser soslayado, sino que debe acarrear consecuencias importantes. En concreto, la consecuencia fundamental es una demanda de sencillez, de asequibilidad de las normas cuyo cumplimiento meticulado se exige a los

⁹⁵⁴ *Vid.* CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 12, en cuanto atribuye tal calificativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas español.

⁹⁵⁵ *Vid.* CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 12, en cuanto formula un análisis análogo para el impuesto sobre la renta de las personas físicas español.

⁹⁵⁶ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 13.

⁹⁵⁷ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., págs. 13/14.

⁹⁵⁸ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 24.

contribuyentes y responsables. Todos tienen que contribuir, pero las normas deben estar al alcance de todos⁹⁵⁹. En este sentido, la Corte Suprema ha afirmado que el Estado debe prescribir claramente los gravámenes, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus respectivas conductas en materia tributaria.⁹⁶⁰

En este sentido, cabe destacar que la simplificación del ordenamiento, que constituye una exigencia del principio de generalidad⁹⁶¹, no se basa exclusivamente en el interés del contribuyente, en razón de que el Estado también se perjudica con la complejidad normativa⁹⁶². La claridad y racionalidad jurídica conviene tanto al sujeto pasivo como al sujeto activo de la relación tributaria.⁹⁶³

En ese marco, se ha apuntado que la utilización de reglas de valoración constituye uno de los mejores ejemplos del espíritu de simplificación como un beneficio compartido⁹⁶⁴. A través de este tipo de reglas, se produce una simplificación de los ejercicios de liquidación y un aligeramiento de las respectivas obligaciones formales del sujeto pasivo y de la administración tributaria. Entendiendo, como obligaciones formales de esta, la de gestión e inspección tributaria.⁹⁶⁵

Sin perjuicio de ello, también es cierto que las reglas de valoración levantan algunas suspicacias respecto a su legitimidad constitucional. El problema, en general, suele

⁹⁵⁹ En este sentido, PONT I CLEMENTE señala: “Desde que en 1979 la fiscalidad empieza a convertirse en un fenómeno de masas, al contribuyente se le ha exigido en este país [por España] pasar paulatinamente de una actitud pasiva a una participación cada vez más activa en el desenvolvimiento del sistema tributario. Se le exige que conozca las leyes y que las aplique puntualmente mediante la periódica presentación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones de los diversos tributos. Un sistema como ésta en el que el deber de contribuir del art. 31 de nuestra Constitución [en referencia a la Constitución española] implica un amplio y extenso deber de colaboración con la Administración tributaria que debería equilibrarse con la exigencia de un ordenamiento jurídico compuesto por normas estables, claras e inteligibles. De esta forma se conseguiría enraizar la normativa de los tributos en los contribuyentes y convertirla en algo familiar para ellos, en algo conocido y, poco a poco, más fácil de aplicar” (PONT CLEMENT, Juan Francisco, “La borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro ordenamiento”, *Civitas REDF*, núm. 84 (1994), págs. 681/682).

⁹⁶⁰ Fallos: 253:332; 255:360; 312:912; 315: 820; 316:1115; 321:153; 324:415; 327:1051 y 1108; 330:3994; 331:2649; 333:993, entre otros.

⁹⁶¹ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., págs. 23 y ss.

⁹⁶² En este sentido, cabe tener presente que el fraude y la complejidad normativa son dos fenómenos que se alimentan mutuamente. Y, cuanto mayor sea la oscuridad del ordenamiento tributario, mayor será la tendencia a defraudar. Cuanto más fraude exista, más complicadas tendrán que hacerse las normas para combatirlo (Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 41).

⁹⁶³ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 38.

⁹⁶⁴ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 40.

⁹⁶⁵ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 40.

plantearse en términos de ajuste o no a la verdadera capacidad económica. En este sentido, CUBERO TRUYO trae a colación una sentencia del Tribunal Constitucional español, en cuanto parece aceptar, respecto al impuesto sobre la renta de las personas físicas, una cierta renuncia a la pulcritud en la medición de la capacidad contributiva. En efecto, la aludida sentencia expresa: *“En particular, para evitar la complejidad del procedimiento tributario que podría requerir la aplicación consecuyente de la categoría legal de rendimiento neto, así como la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión, el legislador puede recurrir a una técnica en la que no se exija una cuantificación exacta de los gastos producidos y, en su lugar, opere una deducción global o deducciones a tanto alzado, con ciertas deducciones complementarias. Técnica que puede ser apropiada en el ordenamiento tributario por regular actos y relaciones en masa con participación de los ciudadanos en la gestión y aplicación de los tributos y, de otra parte, en la medida en que es susceptible de evitar eventuales actuaciones fraudulentas y satisfacer la exigencia de seguridad jurídica”*.⁹⁶⁶

A partir de la reseña formulada y de la consideración de la estructura de las normas de remisión, las disposiciones supletorias y las reglas de valoración, puede sostenerse que estas pueden tener, por función, la de simplificar la normativa o gestión tributaria. Es decir que el legislador puede recurrir, con el referido objetivo, a las siguientes variantes de técnica legislativa:

- Relacionar o equiparar, a través de una presunción absoluta o ficción jurídica -respectivamente-, un supuesto de hecho a otro supuesto de hecho, con el objeto de atribuir a aquel el tratamiento tributario ya descrito para este. Se evitan, de esta manera, repeticiones que se estiman innecesarias.
- Establecer, a través de una disposición supletoria, que determinados supuestos de hecho, que -por sus características particulares- pueden representar problemas para su calificación como renta gravada, constituyan hechos imposables autónomos del tributo en cuestión. En este caso, el legislador se adelanta a potenciales conflictos interpretativos o dificultades en la declaración

⁹⁶⁶ Sentencia 214/1994, del 14 de julio, sobre la Ley 18/1991 del impuesto a la renta de las personas físicas. Citado por CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 40.

tributaria, por ejemplo, y establece un régimen autónomo que sea de aplicación en situaciones como la expresada.

- Disponer, a través de una regla de valoración, que la base imponible, correspondientes a supuestos de hecho determinados, será determinada en función de ciertos parámetros objetivos. De esta manera, se simplifica la gestión del tributo.

Es decir que la finalidad de simplificar el ordenamiento o la gestión tributaria puede perfectamente alcanzarse a través de los institutos analizados. Las normas de remisión evitan, fundamentalmente, innecesarias repeticiones. Las disposiciones supletorias, por su parte, pueden facilitar la gestión tributaria a través de la creación de hechos imponibles autónomos, que eviten discusiones respecto a supuestos de hecho de difícil interpretación. Las reglas de valoración, finalmente, pueden servir para facilitar la labor del contribuyente, que se ve dispensado de preparar una declaración del tributo, y eventualmente del fisco, que se ve relevado de controlar la aludida declaración del sujeto pasivo.

En lo que respecta puntualmente a las reglas de valoración, el relativo apartamiento del principio de capacidad contributiva -que estas suponen- puede resultar constitucionalmente aceptable, siempre que se trate de una regla razonable (art. 28 de la Constitución nacional) cuyo establecimiento se encuentre sustentado en circunstancias excepcionales. De acuerdo a MARÍN-BARNUEVO FABO, tales circunstancias podrían ser fundamentalmente dos. Que el importe de los bienes o derechos, cuantificable conforme a estas reglas, tenga tan poca entidad que resulte desaconsejable utilizar otros procedimientos de valoración -que resultarían desproporcionados para los fines que se persiguen-. O, en su caso, que la utilización de este instrumento de determinación de valores tuviera carácter voluntario para el sujeto pasivo.⁹⁶⁷

Como ejemplo de las circunstancias reseñadas, cabe traer a colación el “Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes” (Monotributo), previsto en la ley 24.977. Se trata, vale destacar, de un régimen tributario integrado y simplificado, relativo a los impuestos a las ganancias y al valor agregado y al sistema previsional, destinado

⁹⁶⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 259/260.

exclusivamente a los pequeños contribuyentes. Contempla una regla de valoración que cuantifica en su integridad la base imponible, a partir de la categorización de los contribuyentes (arts. 8 y 11 del Anexo de la ley 24.977). Se advierte, en este punto, que la regla de valoración, prevista en la ley 24.977, tiene por objeto tanto simplificar la labor de control y recaudación del organismo fiscal, como también facilitar el cumplimiento impositivo por parte de miles de pequeños contribuyentes⁹⁶⁸; sujetos que, en principio, no tienen los medios para elaborar y presentar declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, ni tampoco en lo relativo al sistema previsional. Además, se destaca que el régimen bajo estudio es de carácter optativo, por lo cual el contribuyente tiene, formalmente, la opción de declarar y tributar los aludidos tributos bajo el régimen general.

Se destaca, en este punto, que la propia Corte Suprema ha aludido a la finalidad simplificadora, aunque ha advertido que, si bien puede conseguirse seguridad jurídica mediante este expediente técnico, resulta posible que el principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado⁹⁶⁹. En efecto, surge de la lectura del precedente “Hermitage S.A.” que, si bien el tribunal cimero admite la utilización de la técnica presuntiva con fines de simplificación del ordenamiento, también exige que esa simplificación no sea excesiva o irrazonable. Es decir, que su utilización no signifique una lesión relevante al principio de capacidad contributiva o a otras garantías constitucionales.

En este sentido, se interpreta que, en el aludido precedente, la CSJN entendió que el legislador había formulado una mala utilización de la técnica presuntiva, al “simplificar” *en exceso*; simplificación, asociada al establecimiento de una “presunción” que no admitía prueba en contrario -el hecho imponible del IGMP-, que soslayaba una importante cantidad de actividades heterogéneas y de formas de organización de los recursos humanos. Desde esta perspectiva, el tribunal reprochó que el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones diversas, hubiese supuesto -sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas

⁹⁶⁸ Conf. GADEA, María de los Ángeles, GUZMÁN, Laura A. y JÁUREGUI, José L., ob. cit.

⁹⁶⁹ Conf. “Hermitage S.A.”, considerando 12. Con cita de DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, ob. cit., págs. 100, 104 y 136.

explotaciones, en todos los casos, obtendrían una renta equivalente al 1% del valor de estos⁹⁷⁰. En otras palabras, el legislador *simplificó* excesivamente a través de la “presunción legal”, sin dar fundamento valedero para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se había obtenido la ganancia “presumida” por la ley.

En definitiva, se entiende que las normas de remisión, disposiciones supletorias y reglas de valoración pueden encontrar justificativo en la necesidad de simplificar el ordenamiento jurídico y la gestión tributaria; necesidad que, fundamentalmente, coadyuva al efectivo cumplimiento del principio de generalidad en materia tributaria.

5.4. COROLARIO

Como se ha visto en el Capítulo 3, la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema ha señalado, a partir del principio de capacidad contributiva, que la técnica presuntiva, en cuanto puede incidir en la base imponible del tributo, requiere un uso inteligente, concreto y racional. Además, ha afirmado que su utilización debe limitarse a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen. De esta manera, parece haberse incluido a la técnica presuntiva en una suerte de categoría sospechosa, lo cual obligaría al Estado a justificar la razonabilidad de su utilización en el caso concreto.

Bajo ese marco interpretativo, la pregunta relativa a la justificación de las “presunciones” en el derecho tributario, que la doctrina viene formulándose hace un tiempo, deja de tener un interés puramente académico. Lo cual, a la vez que renueva el interés por la cuestión, obliga a enfrentarse a dos problemas que, en términos generales, tienen los estudios doctrinarios que abordaron esta temática. Por un lado, la grave imprecisión terminológica, apuntada ya en el Capítulo 2, les ha llevado a formular exámenes de tipo general sobre la justificación de las “presunciones” y “ficciones”, sin mayor reparo en las características particulares de los diversos institutos que normalmente son considerados como técnicas presuntivas. Por el otro, la concepción peyorativa del instituto presuntivo que adoptan, que -en general- les ha llevado a centrar el análisis en las hipótesis de conflicto -en ocasiones, teñidos excesivamente de subjetividad-, y a

⁹⁷⁰ Conf. “Hermitage S.A.”, considerando 14.

soslayar el estudio de las funciones que cumple la técnica presuntiva en el ámbito del derecho tributario.

Lo cierto es que, cuando se interroga respecto a la justificación de un instituto, la pregunta lleva obligadamente a analizar el fin constitucional que persigue. Ahora bien, atendiendo a que los institutos generalmente considerados como técnicas presuntivas tienen estructuras y ámbitos de aplicación distintos, se ha optado por dividir el análisis a partir de la formación de dos sub-categorías. Por un lado, los institutos que actúan en el ámbito probatorio (presunciones jurídicas y verdades interinas) y, por el otro, los que actúan en el ámbito sustantivo o material (normas de remisión, disposiciones supletorias y reglas de valoración).

En lo que respecta al primer grupo, se advierte que, al operar en el ámbito probatorio, su relación con los principios y derechos constitucionales de la tributación tiene características particulares. En ese marco, se entiende que las funciones que pueden desempeñar se limitan a ese ámbito, y, por tal motivo, se ha concluido que pueden cumplir funciones de alivio de la carga probatoria de la administración fiscal y anti-elusivas en la faz de aplicación de la norma. Ambas funciones, vale destacar, coadyuvan al cumplimiento efectivo de los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva.⁹⁷¹

A partir de ello, se considera que la incorporación de este tipo de normas debe tener sustento en la necesidad de aliviar las tareas de fiscalización y control de la administración tributaria, frente a hechos, circunstancias, actividades o contribuyentes que supongan una dificultad objetiva para tales tareas. O, en su caso, en la necesidad de combatir ciertas maniobras o conductas que, objetivamente, tienen potencial elusivo o evasivo. Natural consecuencia de lo expuesto es que la potestad del Estado, para establecer presunciones o verdades interinas, no puede constituir un sustitutivo ni un relevo de sus obligaciones para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Ello en razón de que constituye un imperativo moral y político de los Estados

⁹⁷¹ Como bien sostiene CUBERO TRUYO, el fraude representa la quiebra de la generalidad, a la vez que la generalidad (y la imposibilidad consiguiente de un control exhaustivo) alimenta las vías de fraude (Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 33).

asumir -y no ignorar en cualquiera de sus aspectos- las responsabilidades que les competen.

La función simplificadora, que alude fundamentalmente a mejorar la administración del tributo, no constituye, en principio, una función que puedan cumplir las presunciones jurídicas y verdades interinas. Ello en razón de que estas proyectan su virtualidad en la faz probatoria, y la mejora en la administración del tributo busca, justamente, tratar de evitar controversias relativas a su aplicabilidad o, en su caso, a la determinación de la base imponible.

El segundo grupo, conformado por las normas de remisión, disposiciones supletorias y reglas de valoración, tiene por principal función servir como instrumentos de lucha contra la elusión y evasión fiscal. Especialmente atendiendo a que es prácticamente muy difícil reprimir el fraude a la ley fiscal solo en la etapa de aplicación de la ley positiva. Lo cierto es que, al operar en la configuración del tributo, pueden neutralizar o prevenir conductas elusivas a través de la técnica de la remisión (presunciones absolutas y ficciones), de la instauración de tales conductas como hechos imponibles de carácter autónomo y aplicación condicionada (disposiciones supletorias) o del establecimiento de valores objetivos para la determinación de la base imponible del tributo.

En este sentido, se ha advertido que la función anti-elusiva ocupa un papel preponderante en la jurisprudencia de la Corte Suprema. En efecto, la referida función ha sido reconocida tanto en el propósito mismo de un tributo federal -el IGMP- calificado como “presuntivo” (“Hermitage S.A.”), como así también en relación al instituto de la disposición de fondos o bienes a favor de terceros (“Fiat Concord S.A.”), el supuesto de importación irregular contemplado en el tránsito de importación (“Tevelam S.R.L.”) y la regla prevista en el art. 2° de la ley 25.345 (“Mera, Miguel Ángel”).

La función aliviadora, por su parte, también puede ser desempeñada por los institutos bajo análisis. Ello en razón de que el legislador puede optar por convertir supuestos de hecho, de difícil verificación, control o determinación, en hechos imponibles o en reglas de valor del tributo. De esta manera, puede aliviarse la labor del organismo fiscal.

Cabe destacar, en este punto, que el tribunal cimero ha aceptado que el establecimiento de reglas de valoración tenga por objeto *aliviar* las labores de

fiscalización y control propias del organismo fiscal; labores que, vale destacar, coadyuvan al logro de una mayor igualdad y justicia tributaria. Si bien la jurisprudencia relativa a esta cuestión es limitada, resulta válido interpretar que la Corte Suprema ha exigido que el *alivio* a las funciones de fiscalización y control, que puede representar una hipotética norma de remisión, disposición supletoria o regla de valoración, responda a una situación, objetivamente comprobable, en donde las aludidas funciones se encuentren seriamente limitadas por alguna circunstancia particular.

Ahora bien, cabe tener presente que, en el examen relativo a la efectiva existencia de serias y objetivas limitaciones en el accionar del organismo fiscal, deben tomarse en consideración dos cuestiones de importancia. Por un lado, debe evitarse que el establecimiento de este tipo de institutos constituya un sustitutivo o un relevo de las obligaciones del estado para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Por el otro, debe tratarse de un examen dinámico, por lo que no resulta posible justificar la utilización de los institutos bajo análisis aduciendo dificultades técnicas y tecnológicas que, si bien existían décadas atrás, resultan actualmente fácilmente superables.

La simplificación del ordenamiento y de la gestión tributaria, por su parte, constituye una función propia de las normas de remisión, disposiciones supletorias y reglas de valoración. En este sentido, cabe poner de resalto la existencia de una paradoja en lo que respecta al principio de generalidad y la problemática que acarrea la simplificación tributaria. Por un lado, el aludido principio, en cuanto propugna la extensión de la base tributaria, representa un factor evidente de complicación de las disposiciones tributarias. Y, en cuanto favorece la uniformidad del tratamiento sin distinciones individuales, favorece la claridad estructural y la sistematicidad de las construcciones jurídico-positivas. Estas dos consecuencias, aparentemente contradictorias, reflejan la tensión inherente a los principios de justicia tributaria.⁹⁷²

Lo cierto es que la finalidad de simplificar el ordenamiento o la gestión tributaria puede perfectamente alcanzarse a través de los institutos analizados. Las normas de remisión evitan, fundamentalmente, innecesarias repeticiones. Las disposiciones

⁹⁷² Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., págs. 31/32.

supletorias, por su parte, pueden facilitar la gestión tributaria a través de la creación de hechos imponible autónomos, que eviten discusiones respecto a supuestos de hecho de difícil interpretación. Las reglas de valoración, finalmente, pueden servir para facilitar la labor del contribuyente, que se encuentra dispensado de preparar una declaración del tributo, y eventualmente del fisco, ya que se lo releva de la tarea de controlar la declaración del sujeto pasivo.

En ese marco, se ha apuntado que la utilización de reglas de valoración constituye uno de los mejores ejemplos del espíritu de simplificación como un beneficio compartido⁹⁷³. A través de este tipo de reglas, se produce una simplificación de los ejercicios de liquidación y un aligeramiento de las respectivas obligaciones formales del sujeto pasivo y de la administración tributaria. Entendiendo, como obligaciones formales de esta, la de gestión e inspección tributaria.

Cabe poner de resalto, sin embargo, que el relativo apartamiento del principio de capacidad contributiva, que suponen las reglas de valoración, puede resultar constitucionalmente aceptable, siempre que se trate de una regla razonable (art. 28 de la Constitución nacional) y cuyo establecimiento se encuentre sustentado en circunstancias excepcionales. De acuerdo a MARÍN-BARNUEVO FABO, tales circunstancias podrían ser básicamente dos. Que el importe de los bienes o derechos, cuantificable conforme a estas reglas, tenga tan poca entidad que resulte desaconsejable utilizar otros procedimientos de valoración -que resultarían desproporcionados para los fines que se persiguen-. O, en su caso, que la utilización de este instrumento de determinación de valores tuviera carácter voluntario para el sujeto pasivo.⁹⁷⁴

Se destaca, en este punto, que la propia Corte Suprema ha aludido a la finalidad simplificadora, aunque ha advertido que, si bien puede conseguirse seguridad jurídica mediante este expediente técnico, resulta posible que el principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado⁹⁷⁵. En efecto, surge de la lectura del precedente “Hermitage S.A.” que, si bien el tribunal cimero admite la utilización de la técnica presuntiva con fines de simplificación del ordenamiento, también exige que esa

⁹⁷³ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 40.

⁹⁷⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 259/260.

⁹⁷⁵ Conf. “Hermitage S.A.”, considerando 12.

simplificación no sea excesiva o irrazonable. Es decir, que su utilización no signifique una lesión relevante al principio de capacidad contributiva o a otras garantías constitucionales.

En definitiva, se entiende que, a partir de “Hermitage S.A.”, se ha enfatizado que la técnica presuntiva, en el ámbito del derecho tributario, debe encontrar una justificación sólida que torne aceptable su incorporación en el ordenamiento jurídico. En ese marco, el estudio de las funciones que pueden desempeñar, en el marco del sistema tributario, adquiere particular relevancia; funciones que, vale destacar, deben estar ordenados a coadyuvar al cumplimiento efectivo de los principios constitucionales de la tributación. Desde esta perspectiva, se ha llegado a la conclusión que, según el caso, los institutos presuntivos pueden cumplir funciones aliviadoras de las tareas del organismo fiscal, anti-elusivas o simplificadoras del ordenamiento jurídico y de la gestión tributaria. Los límites a su establecimiento, que impiden la desnaturalización de las mentadas funciones, deben encontrarse, por supuesto, en los principios y derechos constitucionales.

6. LA UTILIZACIÓN DE LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN LA IMPOSICIÓN DE LA RENTA OBTENIDA POR BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

6.1. INTRODUCCIÓN

En la legislación tributaria de los países latinoamericanos, predomina el método consistente en deferir al contribuyente, en los tributos de mayor significancia recaudatoria, la carga de formular su declaración jurada para determinar su obligación tributaria⁹⁷⁶. También se contempla, por supuesto, la potestad de la administración tributaria para examinar la declaración jurada del contribuyente y, eventualmente, de impugnarla en caso de resultar incompleta, inexacta o de alguna manera defectuosa.⁹⁷⁷

Ahora bien, en lo que respecta a la imposición de las rentas de fuente nacional que son obtenidas por sujetos del exterior, los países cuentan con las siguientes posibilidades técnicas: (i) otorgarles el mismo tratamiento fiscal que a las ganancias obtenidas por residentes; u (ii) otorgarles un tratamiento especial, con el objeto de asegurar la recaudación atendiendo a las peculiares características del beneficiario. En general, los países latinoamericanos han tenido en consideración la situación especial del beneficiario del exterior.⁹⁷⁸

En este sentido, GONZÁLEZ⁹⁷⁹ sostiene que el aludido tratamiento particular puede basarse en los siguientes métodos:

1. Con relación a la base imponible:

1.1. Sobre renta bruta.⁹⁸⁰

1.2. Sobre renta neta.

⁹⁷⁶ Desde esta perspectiva, puede sostenerse que el contribuyente dista de ser un “sujeto pasivo”, ya que, en rigor de verdad, tiene que encargarse de la preparación y presentación de su declaración jurada.

⁹⁷⁷ Conf. ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, “Las presunciones en el derecho tributario: su aplicación a las ganancias de fuente argentina obtenidas por beneficiarios del exterior”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, 1º ed., La Ley, Buenos Aires, 2014, págs. 497/498.

⁹⁷⁸ Conf. GONZÁLEZ, Darío, “Estudio comparado del impuesto sobre la renta de los países miembros del CIAT”, CIAT, Panamá, 1997, pág. 56. Disponible en: <https://biblioteca.ciat.org/opac/> (última visita el 14 de mayo de 2020, a las 10:44).

⁹⁷⁹ Conf. GONZÁLEZ, Darío, ob. cit., pág. 57.

⁹⁸⁰ Los casos de Honduras y Guatemala.

1.2.1. Sobre renta neta presunta o imputada.⁹⁸¹

1.2.2. Sobre renta neta real.

2. Con relación a las alícuotas aplicables:

2.1. Aplicando una tasa única general.

2.2. Aplicando tipos diferenciados, de acuerdo a la clase de renta de que se trate.

En lo que respecta a los métodos de exacción a disposición de la administración tributaria, existen dos principales: (i) a través del pago voluntario del contribuyente, previa autodeterminación de la obligación tributaria; y (ii) mediante la retención definitiva del impuesto resultante, por aplicación de la alícuota especial establecida en la legislación. Esta última modalidad es la adoptada por los países miembros del CIAT, tanto en la misma ley de impuesto a la renta o como tributo especial.⁹⁸²

En lo que respecta a los beneficiarios del exterior, el legislador puede optar por dos sistemas para determinar la renta sujeta a impuesto. El primero, orientado a la determinación sobre base real de la renta imponible. Y el segundo, que la doctrina denomina como técnica indiciaria, orientado a la determinación de la renta sobre base “presunta”. En este sentido, puede sostenerse que la opción, por cualquiera de estos sistemas, ha estado determinada más por razones pragmáticas que teóricas, especialmente en los países que se encuentran en vías de desarrollo. Estos se han orientado, en general, a buscar medios para que el impuesto a la renta pueda ser controlado y cobrado más eficientemente. Especialmente teniendo en cuenta las históricas limitaciones de las administraciones tributarias para ejercer un control efectivo sobre este tipo de contribuyentes.

⁹⁸¹ Los casos de Argentina, Perú y Venezuela.

⁹⁸² Conf. GONZÁLEZ, Darío, ob. cit., págs. 57/63. El autor aclara que algunos países, que aplican una alícuota única para retener en la fuente como pago definitivo del gravamen a las remesas del exterior, lo hacen no en base a la renta neta real, sino en base a una renta neta presunta (Argentina, Venezuela). La renta varía de conformidad con la clase de ingreso de que se trata, por lo que la alícuota efectiva se modifica de conformidad con la categoría de renta que se pretende remesar al exterior.

En sentido concordante, ATCHABAHIAN y ATCHABAHIAN sostienen que, con independencia del principio jurisdiccional dominante con relación al impuesto a la renta, cada país aplica cierto tratamiento para la renta que se entiende producida en su territorio y obtenida por quienes son considerados radicados, residentes o domiciliados en el exterior; tratamiento que, vale destacar, generalmente difiere del contemplado para quienes obtienen el mismo tipo de renta pero que son contribuyentes radicados, residentes o domiciliados en el país (conf. ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, ob. cit., págs. 500/501).

Conforme se desarrolla *infra*, resulta razonable afirmar que, en materia de beneficiarios del exterior, nuestro país ha adoptado, como principio general, el sistema de determinación sobre renta neta “presunta” o imputada, con porcentajes que varían en función del tipo de actividad involucrada. En este sentido, la doctrina mayoritaria⁹⁸³ ha sostenido que la LIG ha incorporado una serie de normas, calificadas como “presunciones absolutas”⁹⁸⁴, que establecen tanto la aplicación de alícuotas fijas del tributo como porcentajes fijos de ganancia neta atribuible al beneficiario del exterior.

La justificación de este particular sistema puede encontrarse en la jurisprudencia de la Corte Suprema. En este sentido, el tribunal cimero ha sostenido que, en ciertos supuestos, las ganancias, obtenidas por un sujeto del exterior, dan lugar a la aparición de varios problemas y dificultades insalvables, tanto en lo relativo a la fuente de su obtención, la determinación y fiscalización de su cuantía, y el aseguramiento de su recaudación. Para solucionar el último de los problemas indicados, el legislador ha recurrido a la figura del agente de retención. En cambio, para acotar y solucionar los otros dos problemas, se ha valido de ciertas “presunciones”, tanto para fijar el origen de la ganancia, como para determinar su cuantía. De lo contrario, resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme a la cual los resultados deben atribuirse a la fuente nacional y al extranjero.⁹⁸⁵

Atendiendo a que el objeto de la presente investigación consiste en enjuiciar la constitucionalidad del sistema de reglas de ganancia neta aplicable a los beneficiarios del exterior, se formulará a continuación un estudio de sus antecedentes legislativos y su

⁹⁸³ ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, ob. cit., pág. 498.

⁹⁸⁴ En este sentido, ATCHABAHIAN y ATCHABAHIAN sostienen: “Este último tipo de presunciones -que se las suele conocer como presunciones absolutas, precisamente por no admitir prueba en contrario- está dado, de modo típico, en el impuesto a las ganancias, al prever la aplicación de alícuotas fijas del tributo, para que ellas recaigan sobre las ganancias consideradas de fuente argentina, con relación a ciertas actividades, entre otras: el transporte entre la República Argentina y países extranjeros, compañías no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de los contenedores para el transporte en la República o desde ella a países extranjeros, agencias de noticias internacionales, ingresos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República...En la citada ley de impuesto a las ganancias, también rigen presunciones, sin admitir prueba en contrario, acerca de ganancias consideradas de renta de fuente argentina, obtenidas por beneficiarios del exterior” (ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, ob. cit., pág. 499).

⁹⁸⁵ CSJN, “Asoc. De Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición”, Fallos: 324:920, sent. del 3 de abril de 2001.

estructura actual, así como también de la justificación que, de acuerdo al examen de los antecedentes parlamentarios, ha motivado su establecimiento.

6.2. ANTECEDENTES DEL TRATAMIENTO DE LOS SUJETOS DEL EXTERIOR EN LAS LEYES DE IMPUESTO A LOS RÉDITOS Y A LAS GANANCIAS

6.2.1. INTRODUCCIÓN

El propósito del presente apartado es analizar las principales modificaciones que, a lo largo del tiempo, han experimentado las principales “presunciones” de rédito o ganancia neta establecidas para beneficiarios del exterior. Ello en el entendimiento de que una mejor comprensión de la evolución normativa permitirá analizar, con mayor exactitud, el sistema de reglas de ganancia neta previsto actualmente en la LIG.

En este sentido, cabe destacar que, desde la sanción inicial de la ley de impuesto a los réditos -en el año 1932-, el legislador ha tenido que enfrentar los problemas que presenta la obtención, por parte de sujetos no residentes, de réditos o ganancias de fuente nacional. Puntualmente, se alude a las dificultades relativas a delimitar la fuente de obtención, determinar y fiscalizar su cuantía y asegurar su recaudación. Como respuesta a los dos primeros problemas, el legislador se ha valido de ciertas “presunciones” orientadas a fijar el origen de la ganancia y a determinar su cuantía. Ello en el entendimiento de que, en ausencia de este tipo de herramientas, resultaría prácticamente imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme a la cual los resultados deben atribuirse a la fuente nacional y al extranjero.⁹⁸⁶

Es decir que las aludidas “presunciones”, sea de rédito o ganancia neta, desempeñaron, desde su origen, una importante función en el marco de la imposición a la renta. Si bien tal función se ha mantenido incólume, se verá, a partir del estudio de la evolución normativa operada a lo largo del tiempo, que la estructura de las referidas “presunciones” ha experimentado, a través de las sucesivas modificaciones legislativas, importantes transformaciones.

⁹⁸⁶ CSJN, “Asoc. De Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición”, Fallos: 324:920, sent. del 3 de abril de 2001.

Cabe destacar, en este punto, que la reseña histórica que se formula no tiene por objeto detallar todas las modificaciones legislativas que, a lo largo del tiempo, se sucedieron en lo que respecta al tratamiento de los sujetos del exterior. Una tarea semejante sería inclusive difícil de abordar para un historiador avezado, atendiendo a la innumerable cantidad de marchas y contramarchas de política fiscal que ha experimentado nuestro país. El propósito de la reseña, en cambio, es concentrarse en las principales y más relevantes modificaciones que experimentaron las reglas de ganancia neta, y las razones -coyunturales, jurisprudenciales, etc.- que las motivaron.

Se aclara, finalmente, que la reseña de la evolución normativa de la histórica regla de fuente correspondiente a exportaciones e importaciones, incorporada a la ley de impuesto a los réditos mediante el decreto 18.299/1943, se realizará en el Capítulo 8. Ello en razón de que, en el aludido capítulo, se estudiará la normativa de precios de transferencia en nuestro país, y la aludida regla de fuente constituye su antecedente más relevante.

6.2.2. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DE FUENTE ARGENTINA, OBTENIDAS POR SUJETOS DEL EXTERIOR, EN LA LEY DE IMPUESTO A LOS RÉDITOS

La ley 11.682 contempló, con sus sucesivas modificaciones, una serie de normas que referían específicamente a la forma en la cual se aplicaba el tributo sobre las rentas, de fuente argentina, que obtenían los beneficiarios del exterior. Aunque no agrupaba la mayoría de ellas dentro de un mismo título, como ocurre actualmente en la LIG.

En este sentido, cabe recordar que el impuesto a las ganancias, en su formulación actual, tiene como antecedente el “impuesto de emergencia sobre los réditos”, constituido mediante un decreto-ley del 19 de enero de 1932; impuesto que adoptó el principio de la fuente argentina de los réditos, con prescindencia de la residencia de su beneficiario⁹⁸⁷. Ninguna norma estableció, en aquél decreto, una carga tributaria adicional, sobre el rédito de fuente argentina obtenido por un residente del exterior, en relación al que debía soportar el contribuyente domiciliado en el país.⁹⁸⁸

⁹⁸⁷ El art. 1° del decreto-ley disponía que quedaban sujetos al tributo todos los réditos derivados de fuente argentina, a favor de argentinos o extranjeros, residentes o no residentes en el territorio de la República Argentina.

⁹⁸⁸ Conf. ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, ob. cit., pág. 502.

En junio de 1932, el impuesto a los réditos tuvo sanción legislativa a través de la ley 11.586. Esta mantuvo sin alteración el principio de la fuente, así como también la procedencia del impuesto respecto de los réditos obtenidos por quienes no residieran en la República Argentina. En su texto original, la ley no contempló reglas de rédito neto para su aplicación a los beneficiarios del exterior.⁹⁸⁹

La ley 11.682⁹⁹⁰, sancionada en diciembre de 1932, constituyó la forma de imposición a la renta vigente en el país hasta ser sustituida, en el año 1973, por la ley 20.628 -con la denominación actual de impuesto a las ganancias-. En este sentido, el art. 17 de la ley 11.682 disponía que los beneficios obtenidos en la República, por las entidades civiles y comerciales -de cualquier naturaleza- que no distribuyeran sus utilidades en el país, quedaban sujetas al impuesto a los réditos. A partir de la citada norma, se interpretaba, por ejemplo, que la totalidad de lo pagado a sujetos del exterior, por la explotación en el país de películas cinematográficas, constituía renta de fuente argentina. La ley 12.599⁹⁹¹, de presupuesto general de gastos del año 1940, aclaró que las regalías constituían un rédito neto sin deducción de importe alguno en concepto de amortización o recuperación del capital físico o inmaterial⁹⁹².

El decreto-ley 14.338/46⁹⁹³, por su parte, incorporó, a la ley de impuesto a los réditos, la definición del principio general de fuente. En este sentido, dispuso que, en general y sin perjuicio de lo establecido en particular, constituían *“réditos de fuente argentina aquellos que provenían de capitales, cosas o derechos, situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización, en el territorio del país de actividades civiles o comerciales, o trabajo personal, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las otras partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”*.⁹⁹⁴

A su vez, estableció que se presumía, salvo prueba en contrario, que las compañías no constituidas en el país, que se ocuparan en el negocio de transportes entre la República y países extranjeros, obtenían réditos netos, de fuente argentina, iguales al diez por ciento

⁹⁸⁹ Conf. ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, ob. cit., pág. 502.

⁹⁹⁰ B.O. 12/01/1920.

⁹⁹¹ B.O. 5/10/1939.

⁹⁹² Art. 11 de la ley 12.599.

⁹⁹³ Ratificado por la ley 12.922.

⁹⁹⁴ Conf. art. 1° del decreto-ley 14.338/46.

(10%) del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes⁹⁹⁵. A su vez, preceptuó que se presumía de derecho que las agencias de noticias internacionales, que mediante una retribución las proporcionaban a personas o entidades residentes en el país, obtenían réditos netos, de fuente argentina, iguales al diez por ciento (10%) de la retribución bruta.⁹⁹⁶

Por otro lado, dispuso que las compañías de seguros debían tributar sobre los réditos netos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que cubrieran riesgos en la República Argentina o que, al tiempo de celebración del contrato, hubiesen residido en el país⁹⁹⁷. A su vez, estableció que se presumía de derecho que el cincuenta por ciento (50%) del precio abonado a los productores de películas cinematográficas extranjeras, por la explotación de las mismas en el país, constituía rédito neto de fuente argentina.

La ley 12.965⁹⁹⁸, por su parte, introdujo importantes modificaciones en lo que respecta a la delimitación del rédito neto, de fuente argentina, atribuible a sujetos del exterior. En este sentido, dispuso que la “presunción”, incorporada por el decreto-ley 14.338/46 para las compañías que se ocuparan en el negocio de transportes entre nuestro país y países extranjeros, sería “de derecho”. Es decir, que no admitiría prueba en contrario. Asimismo, preceptuó que, en el caso de cesiones a compañías del extranjero (reaseguros o retrocesiones), el cedente debía retener, en concepto de impuesto definitivo, el cuatro por ciento (4%) de las primas cedidas neto de anulaciones.⁹⁹⁹

Por otro lado, la aludida ley amplió el ámbito de aplicación de la “presunción” establecida para el negocio de películas cinematográficas. En efecto, dispuso que se presumía de derecho que el cincuenta por ciento (50%) del precio abonado a los productores, distribuidores o intermediarios de películas cinematográficas extranjeras, por la explotación en el país de las mismas, constituía rédito neto de fuente argentina¹⁰⁰⁰. En lo que respecta a las agencias internacionales, el art. 11 de la ley 11.682 facultaba a la Secretaría de Estado de Hacienda a reducir el porcentaje de ganancia, de fuente argentina,

⁹⁹⁵ Conf. art. 1° del decreto-ley 14.338/46.

⁹⁹⁶ Conf. art. 1° del decreto-ley 14.338/46.

⁹⁹⁷ Conf. art. 1° del decreto-ley 14.338/46.

⁹⁹⁸ B.O. 16/4/1947.

⁹⁹⁹ Conf. art. 1° de la ley 12.965.

¹⁰⁰⁰ Conf. art. 1° de la ley 12.965.

para los casos en que se justificara la obtención de una utilidad menor. En ese marco, se requería que, dentro de los 180 días del cierre del ejercicio, los contribuyentes aportaran los elementos que justificaran la menor utilidad obtenida.¹⁰⁰¹

Asimismo, el art. 55, 1º párr., del texto ordenado en 1972 -modificado también por la ley 20.046-, contemplaba una norma de carácter residual que disponía lo siguiente: *“Cuando se pague o acredite a sociedades o empresas constituidas en el extranjero o a cualquier otro beneficiario en el exterior, o a sus apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país, réditos de cualquier categoría, corresponderá que quien los pague, retenga e ingrese a la Dirección, con carácter definitivo el cuarenta y uno por ciento (41%)”*.¹⁰⁰²

6.2.3. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DE FUENTE ARGENTINA, OBTENIDAS POR BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR, EN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La ley 20.628¹⁰⁰³ mantuvo en gran medida el tratamiento impositivo, aplicable a las ganancias de fuente argentina obtenidas por beneficiarios del exterior, contemplado en la ley de impuesto a los réditos.

En este sentido, la ley dispuso, en su art. 9º, que se presumía, sin admitir prueba en contrario, que las compañías no constituidas en el país, que se ocupaban en el negocio de transporte entre la República Argentina y los países extranjeros, obtenían, por esa actividad, ganancias netas de fuente argentina iguales al diez por ciento (10%) del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes. En lo que respecta a las agencias de noticias internacionales, el art. 10 de la ley del gravamen presumía que el diez por ciento (10%) de su retribución bruta, tuviese o no agencia o

¹⁰⁰¹ Conf. art. 11, tercer párrafo, de la ley 11.682. Cabe destacar que, el 5 de junio de 1956, el Ministerio de Hacienda dictó la resolución 1305/1956, mediante la cual redujo a 2,5% el coeficiente aplicable sobre la retribución bruta de las agencias de noticias internacionales, a fin de determinar la ganancia de fuente argentina a partir del año 1950. Sin supeditar la aplicación de dicho coeficiente al cumplimiento de requisito alguno. Con posterioridad, la ley 20.628 y el decreto reglamentario 2126/1974 mantuvieron similar redacción, hasta que el decreto 830/1978 suprimió la facultad conferida al Ministerio de Hacienda.

¹⁰⁰² Como consecuencia de la reforma de la ley 20.046, el art. 55 pasó a tener, como párrafo final, el texto por el cual resultaban excluidos, de la retención del impuesto, tanto los dividendos pagados a beneficiarios del exterior, como los réditos provenientes de operaciones realizadas por los establecimientos organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a sociedades o empresas, cualquiera fuera su denominación, constituidas en el extranjero, y en tanto esos establecimientos no actuaran como meros intermediarios (conf. ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, ob. cit., pág. 503).

¹⁰⁰³ B.O. 31/12/1973.

sucursal en el país, era ganancia neta de fuente argentina. Se trataba de un porcentaje de aplicación condicionada, ya que los contribuyentes tenían la posibilidad de aportar, dentro de un determinado plazo luego del cierre del ejercicio, los elementos que justificaran, a juicio del organismo fiscal, una menor utilidad. Además, la norma facultaba al Poder Ejecutivo Nacional a fijar, con carácter general, porcentajes inferiores al 10% cuando la aplicación de aquel pudiese dar lugar a resultados no acordes con la realidad.

El art. 11 de la ley 20.628, por su parte, preceptuaba que, en el caso de las cesiones a compañías del extranjero -reaseguros o retrocesiones-, se presumía, sin admitir prueba en contrario, que el diez por ciento (10%) de las primas cedidas, netas de anulaciones, constituía ganancia neta de fuente argentina. A su vez, el art. 13 de la ley presumía, sin admitir prueba en contrario, que constituía ganancia neta, de fuente argentina, el cincuenta por ciento (50%) del precio abonado a los productores, distribuidores o intermediarios de películas cinematográficas extranjeras por la explotación de las mismas en el país.

Por otro lado, el título V (arts. 98 a 101) de la ley 20.628 incorporó, de manera especial, el tratamiento impositivo atribuible a las ganancias, de fuente argentina, obtenidas por beneficiarios radicados en el exterior. En gran medida, el contenido normativo de los arts. 98 a 101 de la ley acogió los preceptos que estaban en vigor en la legislación precedente.¹⁰⁰⁴

De esta manera, el art. 98 de la ley 20.628 disponía que, cuando se pagara a beneficiarios del exterior beneficios netos de cualquier categoría, excepto dividendos y utilidades de establecimientos estables pertenecientes a sociedades, empresas o personas físicas residentes en el exterior, correspondía efectuar una retención del cuarenta y cinco por ciento (45%) de tales beneficios. La ganancia neta se determinaría deduciendo, del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos necesarios para su obtención que hubiesen sido reconocidos expresamente por el ente fiscal, salvo en los casos en los que la ley establecía presunciones referidas a la ganancia neta o a los gastos deducibles.¹⁰⁰⁵

Asimismo, el art. 100 de la ley del gravamen preceptuaba que, cuando se pagaran al exterior sumas originadas en ciertos contratos de transferencia de tecnología, en intereses de todo tipo, en honorarios u otras remuneraciones por asesoramiento técnico,

¹⁰⁰⁴ Conf. ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, ob. cit., pág. 504.

¹⁰⁰⁵ Art. 99 de la ley 20.628 (texto original).

financiero u de otra índole, se presumía, sin admitir prueba en contrario, ganancia neta al ochenta por ciento (80%) de las sumas pagadas o acreditadas. El art. 101, por su parte, disponía que los artistas residentes en el extranjero, contratados por el Estado nacional, provincial o municipal por un periodo de hasta dos (2) meses en el año calendario, para actuar en el país en instituciones oficiales (radioemisoras, teatros anfiteatros y similares) que no tuvieran fines comerciales, pagarían, con carácter de impuesto único y definitivo, el quince por ciento (15%) sobre las retribuciones brutas que según contrato les correspondiera. Ahora bien, cuando la duración del contrato fuese superior al aludido periodo, sobre el excedente se aplicarían las normas generales de la ley. Se presumía de derecho, a tal efecto, que los gastos realizados, que afectaran conjuntamente a retribuciones comprendidas en el régimen de beneficiarios del exterior y en el general de la ley, guardaban una relación proporcional con dichos ingresos.

Las normas en cuestión, que no merecieron mayor atención durante el trámite parlamentario, conformaban un sistema que tenía las siguientes características:

- Los pagos a beneficiarios del exterior, de beneficios netos de cualquier categoría, se encontraban sujetos a una retención del cuarenta y cinco por ciento (45%) de tales beneficios.

- En principio, la ganancia neta se determinaba deduciendo, del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos necesarios para su obtención que hubiesen sido reconocidos expresamente por el ente fiscal, salvo en los casos en los que la ley estableciera presunciones referidas a la ganancia neta o a los gastos deducibles.

- Se contemplaban “presunciones” de ganancia neta, que no admitían prueba en contrario, respecto de ciertas actividades particulares, tales como transporte internacional (art. 9°), cesiones de primas de seguro a compañías del exterior (art. 11) y transferencia de tecnología y financiación (art. 100).

- Se preveían reglas de ganancia neta de aplicación flexible, en relación a las ganancias obtenidas por agencias de noticias internacionales (art. 10) o por artistas internacionales contratados por determinados sujetos (art. 101).

La ley 23.260¹⁰⁰⁶, por su parte, introdujo importantes modificaciones al tratamiento impositivo de los beneficiarios del exterior. Puntualmente, incorporó nuevas reglas de ganancia neta¹⁰⁰⁷, elevó los porcentajes de las ya existentes¹⁰⁰⁸ y estableció la imputación de ganancias netas respecto de todas las rentas obtenidas por los mismos, inclusive para los casos en que todavía se aplicaba el cómputo de costos y gastos. En este sentido, el mensaje de elevación del proyecto de ley, preparado por el Poder Ejecutivo Nacional, expresó los fundamentos de la reforma en los siguientes términos:

“Incorporación de nuevas presunciones en materia de rentas netas de fuente argentina

Dentro del marco de la reforma se ha considerado la necesidad de incorporar nuevas presunciones de rentas neta de fuente argentina, a efectos de dar solución a los complejos problemas que se plantean para la atribución de la potestad tributaria nacional en materia de comunicaciones internacionales, y como consecuencia de las nuevas modalidades que en este campo brinda la moderna tecnología. En el mismo orden se inscriben recientes técnicas operativas en materia de transporte marítimo, las que al igual que las mencionadas no estaban contempladas por la ley vigente. El texto propuesto, al definir legalmente la porción de renta sometida a la jurisdicción de nuestro tributo, permite superar complejas controversias suscitadas en materia de justipreciación de la renta neta de fuente argentina.

Incremento de las ganancias netas sujetas a retención por pagos a beneficiarios del exterior

La elevación de los porcentajes fijados como ganancias netas sujetas a retención definitiva por pagos a beneficiarios del exterior, además de responder a requerimientos

¹⁰⁰⁶ B.O. 11/10/1985.

¹⁰⁰⁷ Por ejemplo, se incorporaron al art. 13, en cuanto establecía una “presunción” de renta de fuente argentina para la explotación en el país de películas extranjeras, nuevas formas de explotación de las comunicaciones internacionales. Ello con el objeto de alcanzar, con el tributo, un porcentaje de los importes pagados por la explotación en el país de algunas formas usadas fundamentalmente en los circuitos televisivos. Por ejemplo, la emisión de acontecimientos deportivos o artísticos o de videos grabados en el exterior, por lo cual se abonaban importantes sumas a las empresas que los emitían o los producían en el extranjero.

¹⁰⁰⁸ La presunción de ganancia neta, para intereses, pasó del veinticinco por ciento (25%) al treinta y cinco por ciento (35%). Mientras que, para regalías, el porcentaje pasó del cuarenta por ciento (40%) al sesenta por ciento (60%).

recaudatorios, consulta niveles de imposición admitidos por los convenios que para evitar la doble imposición ha suscrito el país, circunstancia que evidencia la congruencia y aceptación internacional de los índices proyectados.

*Asimismo en este capítulo se prevén ganancias netas imputadas respecto de todas las rentas obtenidas por beneficiarios del exterior, a fin de superar los inconvenientes que hoy suscita el cómputo de gastos y costos realizados en el extranjero por parte de los agentes de retención.*¹⁰⁰⁹

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que la ley 23.260 sentó las bases fundantes del sistema impositivo que rige actualmente el tratamiento de las rentas, de fuente argentina, obtenidas por beneficiarios del exterior; sistema que, vale destacar, se caracteriza por establecer reglas rígidas de ganancia neta -salvo excepciones-, y por imposibilitar la reconstrucción de la renta, sujeta a impuesto, sobre base real.

En este sentido, la aludida ley incorporó, en el art. 86 de la ley de impuesto a las ganancias, una serie de porcentajes de ganancia neta que, salvo modificaciones menores, se mantienen en la actualidad. En este sentido, la norma en cuestión establecía:

“Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

a) Tratándose de contratos que cumplimenten debidamente los requisitos de la Ley de Transferencia de Tecnología al momento de efectuarse los pagos:

1. El sesenta por ciento (60%) de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados.

¹⁰⁰⁹ Mensaje n° 662 del Poder Ejecutivo, de fecha 12 de abril de 1985, incorporado en la versión taquigráfica de la 27° reunión, continuación de la 14° reunión ordinaria, del 4 de septiembre de 1985. En sentido concordante, el dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Senadores expresaba: *“Beneficiarios del exterior. Puntos 39, 40 y 41. Se modifican los artículos 84, 85 y 86 que regulan el tratamiento de las rentas de cuenta argentina que se paguen a beneficiarios del exterior, al respecto se establece para cada tipo de renta una presunción legal para determinar qué porcentaje de las mismas debe ser considerado como ganancia neta, evitándose en esta forma los inconvenientes que resultan del cómputo de los gastos y costos incurridos en el exterior para la obtención de las mencionadas rentas. Debe aclararse que los porcentajes que se establecen son los internacionalmente aceptados y admitidos por los convenios para evitar la doble imposición que ha suscrito nuestro país”*.

2. *El ochenta por ciento (80%) de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1 de este inciso.*

3. *El ciento por ciento (100%) de los importes pagados por las prestaciones mencionadas en los puntos 1 y 2 precedentes que no cumplieren debidamente los requisitos exigidos por la Ley de Transferencia de Tecnología.*

En el supuesto de que en virtud de un mismo contrato se efectúen pagos a los que correspondan distintos porcentajes, de conformidad con los puntos 1 y 2 precedentes se aplicará el porcentaje que sea mayor;

b) El treinta y cinco por ciento (35%) de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscritas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 20 y se cumplieren los requisitos previstos en el mismo; igual presunción regirá en el caso de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado nacional, provincial o municipal, o por las instituciones comprendidas en los incisos e), f) y g) del citado artículo 20 para actuar en el país por un periodo de hasta dos (2) meses en el año fiscal;

c) El treinta y cinco por ciento (35%) de los intereses pagados por créditos de cualquier origen o naturaleza obtenidos en el extranjero;

d) El setenta por ciento (70%) de las sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, como intelectuales, técnicos, profesionales, artistas no comprendidos en el inciso b), deportistas y otras actividades personales, cuando para cumplir sus funciones no permanezcan en el país por un periodo superior a seis (6) meses en el año fiscal;

e) El cuarenta por ciento (40%) de las sumas pagadas por la locación de cosas muebles efectuada por locadores residentes en el extranjero;

f) El cincuenta por ciento (50%) de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país.

g) El ochenta por ciento (80%) de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los incisos anteriores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos f) y g), los beneficiarios de dichos conceptos podrán optar, para la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, entre la presunción dispuesta en dichos incisos o la suma que resulte de deducir del beneficio bruto pagado o acreditado los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación, así como también las deducciones que esta ley admite, según el tipo de ganancia de que se trate y que hayan sido reconocidas expresamente por la Dirección.

Las disposiciones de este artículo no se aplicarán en el caso de ganancias a cuyo respecto esta ley prevé expresamente una forma distinta de determinación de la ganancia presunta”.

De la lectura de la norma transcrita surge que se establecieron reglas rígidas de ganancia neta de fuente argentina, y se contempló, por primera vez, una categoría residual (el inciso g); categoría que, vale destacar, clausuró la posibilidad de reconstruir la ganancia neta sobre base real. En ese marco, el legislador solo admitió tal reconstrucción en los supuestos previstos en los incisos f) y g), en donde el organismo fiscal podía fiscalizar fácilmente los costos y gastos incurridos en el país.

Lo cierto es que, a partir de la lectura de la exposición de motivos de la ley 23.260 y del debate parlamentario que precedió su aprobación, resulta razonable sostener que las reglas instauradas, respecto a la delimitación de la renta neta de fuente argentina, tuvieron por objeto superar las complejas controversias suscitadas en relación a su alcance. Principalmente, debido a los inconvenientes para fiscalizar y controlar los gastos y costos incurridos en el exterior. Asimismo, los porcentajes de ganancia neta establecidos no parecen tener sustento en las realidades comerciales, sino en necesidades recaudatorias y en los niveles de imposición admitidos por los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por el país.

Si bien la ley de impuesto a las ganancias experimentó numerosas reformas legislativas con posterioridad a la ley 23.260, entre las que se cuenta la adopción del criterio de renta mundial y la incorporación de la moderna metodología de precios de

transferencia¹⁰¹⁰, no se registraron modificaciones estructurales en lo que respecta a la delimitación de la renta neta, de fuente argentina, en materia de beneficiarios del exterior. Es decir, se mantiene un sistema que, a través de un sistema cerrado de reglas de ganancia neta, impide, en principio, su reconstrucción sobre base real.

6.3. LOS COEFICIENTES DE GANANCIA NETA, DE FUENTE ARGENTINA, EN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS (T.O. 2019)

6.3.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha adelantado, la ley 23.260 sentó las bases fundantes del sistema impositivo que rige actualmente el tratamiento de las rentas, de fuente argentina, obtenidas por beneficiarios del exterior; sistema que, vale destacar, se caracteriza por establecer reglas rígidas de ganancia neta -salvo excepciones-, y por imposibilitar la reconstrucción de la renta, sujeta a impuesto, sobre base real.

En este sentido, cabe destacar que las reglas de ganancia neta se encuentran previstas en los títulos I y V de la LIG. Desde la óptica del legislador, la razón fundante de esta dispersión encuentra fundamento en que las contempladas en el título I son también reglas especiales de fuente argentina. En efecto, el art. 5° de la LIG prevé la regla general para determinar la existencia de fuente argentina, y los arts. 6° a 15 contemplan reglas especiales. De no existir tales reglas especiales, que complementan y amplían la general prevista en el art. 5°, resultaría controvertible la existencia de fuente argentina en ciertos casos.

Ahora bien, algunas de esas disposiciones especiales de fuente argentina también contemplan reglas respecto a su extensión (*v.gr.* arts. 10, 11, 12 y 14). Es decir, prevén coeficientes de ganancia neta de fuente argentina, de igual manera que el art. 104 de la LIG. En efecto, la norma citada en último término, incorporada al título V de la ley del gravamen, dispone que, cuando se paguen sumas a beneficiarios del exterior -término definido en el art. 102-, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario, una serie de coeficientes que varían en función de los conceptos involucrados. No se trata de reglas especiales de fuente argentina, sino que, asumiendo su existencia en virtud de

¹⁰¹⁰ Ley 25.063 (B.O. 30/12/1998).

lo dispuesto en los arts. 5° y siguientes de la ley, determinan el coeficiente de ganancia neta que les corresponde.

A continuación, entonces, se analizarán las principales reglas de ganancia neta, de fuente argentina, establecidas en la LIG. Atendiendo al objeto de la presente investigación, se estudiará la forma de reconstrucción de la base imponible que contemplan, y su fundamento. Además, si su aplicación resulta inexorable o, en cambio, si se prevé la posibilidad de que el contribuyente pueda declarar la base imponible sobre base real.

6.3.2. BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR. ANÁLISIS DEL TÍTULO V DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS (T.O. 2019)

6.3.2.1. RESEÑA GENERAL

El art. 1° 4° párr., de la LIG establece, respecto de quienes no sean residentes en el país, que tributarán exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el título V y normas complementarias de la ley (arts. 102 a 104)¹⁰¹¹. Siempre, claro, que el beneficiario del exterior no sea residente de algún país con el cual la República Argentina tenga celebrado un convenio para evitar la doble imposición vigente, en cuyo caso resultan de preferente aplicación las disposiciones contenida en este.¹⁰¹²

El art. 102 de la LIG comprende a los beneficios netos, de cualquier categoría, que fueren pagados a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior -entre las que se cuentan las personas humanas-¹⁰¹³; es decir, a sujetos que obtienen ganancias en el país sin tener residencia en él, o bien obtienen, desde el extranjero, ganancias de fuente argentina. Sin perjuicio de ello, el primer párrafo del aludido artículo dispone que no deben considerarse, dentro de esos beneficios netos de cualquier categoría, algunas excepciones tales como los dividendos, las utilidades de los sujetos a los que se refieren

¹⁰¹¹ El art. 102, último párrafo, de la LIG define al beneficiario del exterior como aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo.

¹⁰¹² Art. 75, inc. 22, primer párrafo, de la Constitución nacional.

¹⁰¹³ La virtualidad normativa, esencial y excluyente, del precepto contemplado en el art. 1° 4° párr., de la ley de impuesto a las ganancias radica en que la noción de beneficiario del exterior solo adquiere validez en tanto se puede atribuir, a tal sujeto pasivo, la obtención de ganancias de fuente argentina (conf. ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, ob. cit., pág. 507).

los apartados 2, 3, 6 y 7, del inciso a) del artículo 73 y las utilidades de los establecimientos permanentes.

El art. 104 de la ley del gravamen, por su parte, dispone que la retención en la fuente, prevista en el art. 102, se establecerá mediante la aplicación de la alícuota del treinta y cinco por ciento (35%) sobre la ganancia neta “presumida” por el art. 104 para el tipo de ganancia de que se trate. La norma citada en último término enumera, en nueve incisos, distintos tipos de rentas y establece el porcentaje -respecto al importe pagado al exterior- que, se “presume”, constituye ganancia neta del beneficiario del exterior.

La metodología adoptada por la ley lleva a que la tasa efectiva del tributo sea tanto menor cuanto más reducido sea el porcentaje de ganancia bruta considerado como ganancia neta de fuente argentina. Por ejemplo, al considerar los importes pagados por la explotación en el país de derechos autor, referidos en el art. 104, inc. b), la “presunción” es que el treinta y cinco por ciento (35%) de esos importes constituyen ganancia neta de fuente argentina. Al aplicar la alícuota del impuesto, treinta y cinco por ciento (35%), sobre aquel porcentaje, surge que la alícuota efectiva, la soportada sobre el total de la ganancia bruta, asciende al doce con veinticinco por ciento (12,25%).¹⁰¹⁴

En lo que refiere a la enumeración de tipos de renta a las cuales se le asigna un determinado porcentaje de renta neta, el inciso a) del art. 104 de la LIG se encuentra vinculado con los pagos emanados de contratos por prestaciones basadas sobre la ley 22.426 de transferencia de tecnología¹⁰¹⁵. La “presunción” distingue dos supuestos:

- Servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país, a juicio de la autoridad competente en materia de

¹⁰¹⁴ Conf. ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, ob. cit., pág. 510.

¹⁰¹⁵ Art. 104 - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

a) Tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la Ley N° 22.426 de Transferencia de Tecnología y sus modificaciones, al momento de efectuarse los pagos:

1. El SESENTA POR CIENTO (60 %) de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados.

2. El OCHENTA POR CIENTO (80%) de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1 de este inciso.

En el supuesto de que en virtud de un mismo contrato se efectúen pagos a los que correspondan distintos porcentajes, de conformidad con los puntos 1 y 2 precedentes, se aplicará el porcentaje que sea mayor.

transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados. En tal supuesto, se presume que la ganancia neta de fuente argentina equivale al sesenta por ciento (60%) de los importes pagados por ese concepto.

- De la cesión de derechos para la explotación de patentes de invención y demás objeto no previsto en el apartado anterior. En tal caso, se presume que la ganancia neta de fuente argentina equivale al ochenta por ciento (80%) de los importes pagados por ese concepto.

El inciso b) del art. 104 de la LIG, por su parte, refiere a la “presunción” de ganancia neta de fuente argentina, gravada con la alícuota del treinta y cinco por ciento (35%), que recae sobre los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor¹⁰¹⁶. La mentada “presunción” también rige respecto de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero, contratados por el Estado nacional, las provincias o las municipalidades, o las instituciones comprendidas en los incisos e), f) y g) del art. 26 de la ley del gravamen, para actuar en el país por un periodo de hasta dos meses en el año fiscal.

Por otro lado, el inciso c) consagra dos diferentes porcentajes de ganancia neta, de fuente argentina, para el caso de intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos, de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero¹⁰¹⁷. Uno de ellos, el cuarenta y tres por ciento (43%), se aplica cuando:

¹⁰¹⁶ Art. 104 - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

(...) b) El TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la DIRECCION NACIONAL DEL DERECHO DE AUTOR y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 26 y se cumplimenten los requisitos previstos en el mismo; igual presunción regirá en el caso de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el ESTADO NACIONAL, provincial o municipal, o por las instituciones comprendidas en los incisos e), f) y g) del citado artículo 26 para actuar en el país por un periodo de hasta DOS (2) meses en el año fiscal.

¹⁰¹⁷ Art. 104 - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

(...) c) En el caso de intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero:

1. El CUARENTA Y TRES POR CIENTO (43%) cuando el tomador del crédito, préstamo o de los fondos sea una entidad regida por la Ley 21.526 o se trate de operaciones de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables -excepto automóviles- otorgadas por los proveedores.

- El tomador del crédito, préstamo o de los fondos sea una entidad regida por la ley 21.526 de entidades financieras.

- Se trate de operaciones de financiación de importaciones, de bienes muebles amortizables -excepto automóviles-, otorgadas por los proveedores.

- El tomador sea alguno de los restantes sujetos comprendidos en el artículo 53 de la ley de impuesto a las ganancias, una persona humana o una sucesión indivisa. En estos casos, siempre que el acreedor sea una entidad bancaria o financiera radicada en jurisdicciones no consideradas de nula o baja tributación, de acuerdo con las normas de la ley de impuesto a las ganancias y su reglamentación, o se trate de jurisdicciones que hayan suscripto con la República Argentina convenios de intercambio de información. Y además que, por aplicación de sus normas internas, no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo fisco.¹⁰¹⁸

- Los intereses o retribuciones correspondan a bonos de deuda presentados en países con los cuales exista convenio de reciprocidad para protección de inversiones, siempre que su registración en la República Argentina, conforme a las disposiciones de la ley 23.576 y sus modificaciones¹⁰¹⁹, se realice dentro de los dos (2) años posteriores a su emisión.

También será de aplicación la presunción establecida en este apartado cuando el tomador sea alguno de los restantes sujetos comprendidos en el artículo 53 de la presente ley, una persona humana o una sucesión indivisa, en estos casos siempre que el acreedor sea una entidad bancaria o financiera radicada en jurisdicciones no consideradas de nula o baja tributación de acuerdo con las normas de la presente ley y su reglamentación o se trate de jurisdicciones que hayan suscripto con la REPÚBLICA ARGENTINA convenios de intercambio de información y además que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo fisco. Las entidades financieras comprendidas en este párrafo son las que están bajo supervisión del respectivo banco central u organismo equivalente.

Idéntico tratamiento se aplicará cuando los intereses o retribuciones correspondan a bonos de deuda presentados en países con los cuales exista convenio de reciprocidad para protección de inversiones, siempre que su registración en la REPÚBLICA ARGENTINA conforme a las disposiciones de la Ley N° 23.576 y sus modificaciones, se realice dentro de los DOS (2) años posteriores a su emisión.

2. El CIEN POR CIENTO (100%) cuando el tomador del crédito, préstamo o fondos sea un sujeto comprendido en el artículo 53 de la presente ley, excluidas las entidades regidas por la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, una persona humana o una sucesión indivisa y el acreedor no reúna la condición y el requisito indicados en el segundo párrafo del apartado anterior.

¹⁰¹⁸ La norma agrega que las entidades financieras deben estar bajo supervisión del respectivo banco central u organismo equivalente.

¹⁰¹⁹ Ley de obligaciones negociables (B.O. 27/6/1988).

El restante porcentaje, establecido en el punto 2 del inc. c) del art. 93, presume que el cien por ciento (100%) del importe pagado al exterior, en concepto de intereses o retribuciones, constituye ganancia neta de fuente argentina. Se aplica cuando se cumplan, en forma conjunta, las siguientes condiciones:

- Que el tomador del crédito, préstamo o fondos sea un sujeto comprendido en el artículo 53 de la ley del gravamen, excluidas las entidades regidas por la ley 21.526, una persona humana o una sucesión indivisa.
- Que el acreedor no reúna la condición y el requisito indicados en el segundo párrafo del punto 1 del inc. c) del art. 104.

El inciso d) del art. 104 de la LIG, por su parte, reputa ganancia neta, de fuente argentina, el cuarenta y tres por ciento (43%) de los intereses originados por ciertos depósitos, efectuados por beneficiarios del exterior, en entidades regidas por la ley 21.526.¹⁰²⁰

De acuerdo a lo previsto en el inciso e) del art. 104 de la ley del gravamen, las sumas pagadas en concepto de sueldos, honorarios y otras retribuciones, a personas con actuación transitoria en el país -intelectuales, técnicos, profesionales, artistas no comprendidos en el inciso b) del mismo art. 104, deportistas y quienes ejercen otras actividades personales-, se consideran ganancia neta de fuente argentina en un porcentaje del setenta por ciento (70%)¹⁰²¹. Siempre que, para cumplir sus funciones, no permanezcan en el país por un periodo superior a seis meses en el año fiscal.

¹⁰²⁰ Art. 104 - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

(...d) El CUARENTA Y TRES POR CIENTO (43%) de los intereses originados en los siguientes depósitos, efectuados en las entidades regidas por la Ley N° 21.526:

1. Caja de ahorro.
2. Cuentas especiales de ahorro.
3. A plazo fijo.

4. Los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público conforme lo determine el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA en virtud de lo que establece la legislación respectiva.

¹⁰²¹ Art. 104 - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

(...) e) El SETENTA POR CIENTO (70 %) de las sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, como intelectuales, técnicos, profesionales, artistas no comprendidos en el inciso b), deportistas y otras actividades personales, cuando para cumplir sus funciones no permanezcan en el país por un período superior a SEIS (6) meses en el año fiscal.

El inciso f) del art. 104, por su parte, dispone que, para las sumas pagadas por la locación de cosas muebles a favor de locadores residentes en el extranjero, la “presunción” de ganancia neta de fuente argentina asciende al cuarenta por ciento (40%)¹⁰²². Por otro lado, los importes pagados a beneficiarios del exterior, en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país, se consideran como ganancia neta de fuente argentina en un sesenta por ciento (60%), de acuerdo a lo previsto en el inciso g) del art. 104 de la LIG.¹⁰²³

Asimismo, el inciso h) del art. 104 preceptúa que las sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior, se consideran como ganancia neta de fuente argentina en un cincuenta por ciento (50%).¹⁰²⁴

El inciso i) del art. 104, por su parte, constituye la norma de cierre del sistema. Considera como ganancia neta de fuente argentina el noventa por ciento (90%) de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los incisos anteriores¹⁰²⁵. Por lo tanto, la alícuota efectiva del tributo, para este tipo de casos que encuadran en el supuesto residual, asciende al 31,5% de la ganancia bruta.

Cabe destacar, en este punto, que GOTLIB ha formulado una severa crítica a la norma de cierre del sistema. En este sentido, sostiene que la finalidad de la norma consiste en prever ganancias netas imputadas, respecto de todas las rentas obtenidas por

¹⁰²² Art. 93 - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

(...) e) El CUARENTA POR CIENTO (40 %) de las sumas pagadas por la locación de cosas muebles efectuada por locadores residentes en el extranjero.

¹⁰²³ Art. 104 - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

(...) g) El SESENTA POR CIENTO (60%) de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país.

¹⁰²⁴ Art. 104 - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

(...) h) El CINCUENTA POR CIENTO (50%) de las sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior.

¹⁰²⁵ Art. 104 - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

(...) i) El NOVENTA POR CIENTO (90%) de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los incisos anteriores.

beneficiarios del exterior, con el objeto de superar los inconvenientes que suscitaban el cómputo de gastos y costos, realizados en el extranjero, por parte de los agentes de retención¹⁰²⁶. Ahora bien, el autor postula que la norma, a diferencia de las que regulan las categorías específicas, ni siquiera pretende arribar a la renta neta, lo cual resultaría imposible atendiendo a la variedad de situaciones disímiles involucradas. A partir de ello, interpreta que se trata de una “ficción jurídica”, ya que ignora y violenta la naturaleza real de las operaciones alcanzadas.¹⁰²⁷

Por otro lado, y al igual que en el caso de las ganancias de capital, el segundo párrafo del art. 104 de la ley contempla la posibilidad de que los beneficiarios de rentas, prevista en los incisos g) y h), puedan optar entre la “presunción”, prevista en los referidos incisos, o la suma resultante de deducir, del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación. Así como también las deducciones admitidas por la ley, según el tipo de ganancia de que se trate, y reconocidas por la autoridad fiscal.¹⁰²⁸

Es decir que, en los casos de rentas provenientes de alquileres o arrendamientos de inmuebles o de la transferencia -a título oneroso- de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, la ley abandona el sistema rígido en materia de ganancia neta de fuente argentina. Ello en razón de que permite al beneficiario optar por un sistema de determinación real de la ganancia neta. Siguiendo, al solo efecto de la argumentación, la postura mayoritaria, en cuanto postula que el art. 104 de la LIG establece “presunciones” de ganancia neta, la ley autorizaría al contribuyente a “probar en contrario”.

¹⁰²⁶ Conf. GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos...*, cit., pág. 226. Con cita del “Mensaje del Poder Ejecutivo”, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, 4/9/1985.

¹⁰²⁷ Conf. GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos...*, cit., pág. 226.

¹⁰²⁸ Art.104 - (...) Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos g) y h), los beneficiarios de dichos conceptos podrán optar, para la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, entre la presunción dispuesta en dichos incisos o la suma que resulte de deducir del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación, como así también las deducciones que esta ley admite, según el tipo de ganancia de que se trate y que hayan sido reconocidas expresamente por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.

Por el art. 271 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, esa opción solo podrá ejercerse en la medida en que los distintos conceptos a considerar estén respaldados por comprobantes fehacientes a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

6.3.2.2. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DE AGENCIAS DE NOTICIAS INTERNACIONALES

Las grandes agencias de noticias internacionales operan como una suerte de “mayoristas de noticias”, ya que preparan noticias, en formato de texto, fotografías, videos o infografías, y luego las hacen llegar a diarios, revistas, estaciones de radio, canales de televisión y portales, que acceden a dicho servicio generalmente mediante el pago de una suscripción¹⁰²⁹. Puede sostenerse, entonces, que las agencias de noticias hacen periodismo para periodistas, mientras que los medios hacen periodismo para el público.¹⁰³⁰

En ese marco, el art. 11 de la LIG presume que las agencias de noticias internacionales, que mediante una retribución las proporcionan a personas o entidades residentes en el país, obtienen, por esa actividad, ganancias netas de fuente argentina iguales al diez por ciento (10%) de la retribución bruta, tengan o no agencia o sucursal en la República¹⁰³¹. La doctrina interpreta que se trata de una presunción *iuris tantum*, en razón de que la citada norma autoriza al Poder Ejecutivo a fijar, con carácter general, porcentajes inferiores cuando la aplicación del porcentaje del diez por ciento (10%) pudiera dar lugar a resultados no acordes con la realidad.¹⁰³²

Cabe destacar, en este punto, que la norma bajo análisis constituye, fundamentalmente, una regla especial de fuente. De esta manera, se entiende que su

¹⁰²⁹ Conf. REY, Daniela, “Tratamiento de las agencias de noticias internacionales”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, 1º ed., La Ley, Buenos Aires, 2014, pág. 70. La autora trae a colación la definición de la UNESCO, en cuanto señala que una agencia de noticias es una empresa cuyo objeto principal, cualquiera sea su forma jurídica, es recopilar noticias y material informativo, y cuyo único propósito es expresar o presentar hechos y distribuirlos a un grupo de empresas de noticias, y en casos excepcionales a particulares, con el objetivo de brindarles un servicio de noticias lo más completo e imparcial posible a cambio de una contraprestación y bajo condiciones acordes con las leyes comerciales (UNESCO, *News agencies. Their structure and operation*, París, 1953, pág. 24. Citado por REY, Daniela, “Tratamiento de las agencias de noticias...”, cit., pág. 70).

¹⁰³⁰ Conf. VILLALBA, Carlos y LIPZYC, Delia, *El derecho de autor en la Argentina*, La Ley, Buenos Aires, 2001, pág. 117.

¹⁰³¹ Art. 11 - Se presume que las agencias de noticias internacionales que, mediante una retribución, las proporcionan a personas o entidades residentes en el país, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al DIEZ POR CIENTO (10 %) de la retribución bruta, tengan o no agencia o sucursal en la República.

Facúltase al PODER EJECUTIVO a fijar con carácter general porcentajes inferiores al establecido en el párrafo anterior cuando la aplicación de aquél pudiere dar lugar a resultados no acordes con la realidad.

¹⁰³² Conf. REY, Daniela, “Tratamiento de las agencias de noticias...”, cit., pág. 69.

ausencia llevaría a considerar que la ganancia, obtenida por la agencia de noticias internacional, constituye renta de fuente extranjera, sin potestad del fisco sobre la misma. Ello en razón de lo dispuesto en el art. 124 de la ley del gravamen, en cuanto dispone que son ganancias de fuente extranjera aquellas que provengan “...de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina...”.¹⁰³³

Ahora bien, se interpreta que el art. 11 de la LIG no solo constituye una norma especial de fuente argentina, sino que también establece la extensión de la ganancia neta obtenida por el sujeto del exterior. En consecuencia, se entiende que la norma bajo análisis establece una regla rígida de ganancia neta de fuente argentina; regla que, vale destacar, contrasta con la flexibilidad que tenía el art. 10 de la ley 20.628 (en su redacción original), en cuanto otorgaba a los contribuyentes la posibilidad de aportar, dentro de un determinado plazo, los elementos que justificaran, a juicio del organismo fiscal, una menor utilidad.

Al margen de la cuestión relativa a la corrección de calificar a este tipo de reglas como “presunciones” de ganancia neta -cuestión que será abordada, en profundidad, en el Capítulo 8-, no se comparte la posición de REY, en cuanto sostiene que se trataría de una presunción *iuris tantum*¹⁰³⁴. En este sentido, la autora sustenta su posición en la facultad otorgada al Poder Ejecutivo de establecer un coeficiente de ganancia neta menor al diez por ciento (10%). Sin embargo, se entiende que la aludida facultad no importa otorgar al contribuyente la posibilidad de demostrar que el referido coeficiente no resulta acorde a la realidad comercial. Simplemente, se trata de una norma que delega en el órgano ejecutivo, en los términos del art. 76 de la Constitución nacional, la potestad de reducir el coeficiente, de ganancia neta de fuente argentina, siempre que su aplicación pudiese dar lugar a resultados no acordes con la realidad.

En lo que respecta a la aludida facultad, cabe destacar que, en el pasado, el art. 11 de la ley 11.682 facultaba a la Secretaría de Estado de Hacienda a reducir el porcentaje

¹⁰³³ Conf. REY, Daniela, “Tratamiento de las agencias de noticias...”, cit., pág. 69.

¹⁰³⁴ En sentido concordante, NAVARRINE y ASOREY consideran que se trata de una presunción *iuris tantum* (ob. cit., pág. 54).

de ganancia de fuente argentina para los casos en que se justificara la obtención de una utilidad menor. En ese marco, se requería que, dentro de los 180 días de cerrado el ejercicio, los contribuyentes aportaran los elementos que justificaran la menor utilidad obtenida¹⁰³⁵. En el año 1956, el Ministerio de Hacienda dictó la resolución 1305/1956¹⁰³⁶, mediante la cual redujo a dos con cincuenta por ciento (2,50%) el coeficiente aplicable sobre la retribución bruta de las agencias de noticia internacionales, a fin de determinar la ganancia de fuente argentina, a partir del año 1950, sin supeditar la aplicación de dicho coeficiente al cumplimiento de requisito alguno¹⁰³⁷. Con posterioridad, la ley 20.628 y el decreto reglamentario 2126/1974¹⁰³⁸ mantuvieron similar potestad, hasta que el decreto 830/1978 la suprimió.

En ese entonces, y con fundamento en la resolución 1305/1956, algunos contribuyentes aplicaron el menor coeficiente allí establecido, ya que adujeron que la citada norma no había sido ni expresa ni tácitamente derogada por una norma posterior, a pesar de la modificación introducida por la ley 21.481¹⁰³⁹. La administración fiscal, por su parte, sostenía que, en virtud de que el Poder Ejecutivo nunca había hecho uso de la facultad otorgada mediante la ley 21.481 -de fijar, con carácter general, porcentajes menores de renta de fuente argentina-, se había ratificado, sin excepción alguna, el porcentaje del diez por ciento (10%) fijado en la ley de impuesto a las ganancias.

En ese marco, el Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal tuvieron oportunidad de pronunciarse, en la causa “The Associated Press”¹⁰⁴⁰, respecto de la resolución 1305/1956. En este sentido, la Cámara interpretó que la aludida resolución siempre careció de sustento legal, toda vez que introdujo, sin demostración alguna y con carácter general, una reducción al porcentaje previsto en la ley de impuesto a las ganancias; reducción que no había contemplado que ello solo se preveía para casos individuales, y mediante la previa producción de la prueba

¹⁰³⁵ Art. 11, 3° párr., de la ley 11.682.

¹⁰³⁶ Dictada el 5/6/1956.

¹⁰³⁷ Conf. REY, Daniela, “Tratamiento de las agencias de noticias...”, cit., pág. 72.

¹⁰³⁸ B.O. 29/1/1975.

¹⁰³⁹ TFN, Sala A, “The Associated Press c. Dirección General Impositiva”, sent. del 25 de junio de 2001. El Tribunal no se pronunció respecto del porcentaje aludido, toda vez que el tratamiento de dicho planteo había devenido abstracto en función del resultado de otros argumentos de la controversia.

¹⁰⁴⁰ CNACAF, Sala II, “The Associated Press”, sent. del 12 de marzo de 1996 (ver considerando 17, segundo párrafo).

pertinente. En similar sentido se expidió el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “United Press International Inc. Suc. Arg.”.¹⁰⁴¹

Resulta importante destacar que, en la actualidad, no se encuentra vigente el coeficiente del dos con cincuenta por ciento (2,50%), sino que resulta aplicable la “presunción” del diez por ciento (10%) de ganancia de fuente argentina sobre la retribución bruta. Ello en razón de que el Poder Ejecutivo no ha hecho uso de la facultad prevista en el segundo párrafo del art. 11 de la LIG. Teniendo en cuenta la referida “presunción” de ganancia neta y que la alícuota aplicable sobre pagos a beneficiarios del exterior asciende al treinta y cinco por ciento (35%), la alícuota de retención efectiva es del tres con cincuenta por ciento (3,50%) sobre la retribución bruta pagada a las agencias de noticia internacionales.

6.3.2.3. TRATAMIENTO DE LOS BENEFICIOS DE EMPRESAS ASEGURADORAS Y REASEGURADORAS

El art. 1° de la ley 17.418 establece que *"hay contrato de seguro cuando el asegurador se obliga, mediante una prima o cotización, a resarcir un daño, o a cumplir la prestación convenida si ocurre el evento previsto"*. El contrato bajo análisis cuenta con las siguientes características:

- Consensual (arts. 4° y 30 de la ley 17.418). Basta el consentimiento de las partes. Los derechos y obligaciones recíprocos, del asegurador y del asegurado, empiezan desde que se ha celebrado la convención, aún antes de emitirse la póliza. La prima no es exigible contra entrega de la póliza, y el hecho de la entrega de esta última, sin la percepción de la primera, hace presumir la concesión de crédito para el pago (crédito tácito).

- Bilateral. Puesto que existen dos partes celebrantes, el asegurador y el asegurado.

- Condicional. La obligación del asegurador depende de que se produzca el hecho aleatorio del siniestro.

- Oneroso (art. 31 de la ley 17.418). No existe seguro si el asegurado no paga la prima, puesto que, si esta no se abona oportunamente, el asegurador no es responsable por el siniestro.

¹⁰⁴¹ TFN, Sala A, “United Press International Inc. Suc. Arg.”, sent. del 9 de agosto de 1999.

- Aleatorio. Depende de un acontecimiento incierto, ya que el siniestro puede ocurrir o no.

- Único de ejecución continuada. A pesar de su división en términos periódicos para facilitar el pago de la prima, y estar sujeto a la ocurrencia de hechos o actos dentro del período de vigencia del contrato, no existe pluralidad de los mismos sino de actos que son de ejecución continuada.¹⁰⁴²

En lo que respecta al reaseguro, HALPERÍN lo define como "*el seguro que mediante una obligación de reembolso, cubre el asegurador contra una carga patrimonial proveniente de los contratos de seguros que celebró*". El autor citado postula, además, que se trata de un contrato oneroso, consensual, aleatorio y de ejecución continuada, y que tanto la prima como las condiciones pueden ser distintas del contrato de seguro. Lo considera como una clase de seguro de "responsabilidad civil", por el cual se cubre el interés del asegurado o la conservación de su patrimonio.¹⁰⁴³

Las clases de reaseguros que pueden contratarse son básicamente cuatro, que pueden agruparse en dos grupos definidos, a saber:

1) Contratados según el riesgo cubierto por el seguro:

a) "Reaseguro de exceso de riesgo o de excedente", donde el asegurador reasegura los contratos cuyos valores superen su capacidad de explotación en caso de ocurrir el siniestro.

b) "Reaseguro de participación o de cuota parte", por el cual el reasegurador toma a su cargo una proporción de los riesgos que le cede el asegurador. Esta proporción es uniforme y constante.

2) Contratados según la magnitud de los siniestros ocurridos:

a) "Reaseguro de exceso de pérdidas o de exceso de siniestros", por los cuales la indemnización que debe pagar el asegurador superan cierto monto.

b) "Contratos de *Stop Loss*", se dan cuando el monto de todos los siniestros pagados por el asegurador sobrepasa determinado límite.¹⁰⁴⁴

¹⁰⁴² Conf. GRAND, Mónica N., "El contrato de seguro y los impuestos a los consumos (1° parte)", *Impuestos*, 2005-19, 2484-Lexco Fiscal.

¹⁰⁴³ HALPERÍN, Isaac, *Seguros*, Vol. I, Buenos Aires, Depalma, 1991.

¹⁰⁴⁴ Conf. GRAND, Mónica N., ob. cit.

Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que el art. 12, 1º párr., de la LIG considera de fuente argentina los ingresos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República, o que se refieran a personas que, al tiempo de la celebración del contrato, hubiesen residido en el país¹⁰⁴⁵. La constatación de ese elemento espacial, sobre la fuente de la ganancia, también se encuentra contemplada en su segundo párrafo, en cuanto establece que, para el caso de cesiones a compañías del extranjero -reaseguros o retrocesiones-, se presume que el diez por ciento (10%) del importe de las primas cedidas, netas de anulaciones, constituye ganancia neta de fuente argentina.

ATCHABAHIAN pone de resalto que el texto del art. 12 de la LIG no ha sufrido modificaciones desde la aprobación original de la ley 20.628, en el año 1973. Mientras que la legislación precedente -es decir, la referida al impuesto a los réditos-, reglaba, a partir de la reforma dispuesta por el decreto-ley 14.338, respecto a la fuente de las operaciones de seguros o reaseguros, pero sin establecer “presunción” alguna en cuanto a la magnitud del tributo que recaería sobre ellas. Ello en vivo contraste con los arts. 10, 11 y 13 de la ley de impuesto a los réditos, en cuanto establecieron diversas “presunciones”, con indicación del porcentaje de tributo aplicable, referidas al negocio de transporte entre la República Argentina y países extranjeros, a la actividad de agencias de noticias internacionales, y a la de los productores de películas cinematográficas extranjeras.¹⁰⁴⁶

¹⁰⁴⁵ Art. 12 - Son de fuente argentina los ingresos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República o que se refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato hubiesen residido en el país.

En el caso de cesiones a compañías del extranjero -reaseguros y/o retrocesiones- se presume, sin admitir prueba en contrario, que el DIEZ POR CIENTO (10%) del importe de las primas cedidas, neto de anulaciones, constituye ganancia neta de fuente argentina.

¹⁰⁴⁶ Conf. ATCHABAHIAN, Adolfo, “Beneficios de empresas aseguradoras y reaseguradoras: su tratamiento tributario en convenios para evitar o atenuar la doble imposición internacional”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, 1º ed., La Ley, Buenos Aires, 2014, pág. 89. El autor señala que el método de las “presunciones”, como mecanismo hacia la determinación de las obligaciones tributarias, ya estuvo previsto en el acta fundacional del impuesto a los réditos en la República Argentina, mediante el decreto ley del 19 de enero de 1932. Por ejemplo, para el cálculo de la renta rural y de la renta urbana (arts. 5º y 6), o para establecer el beneficio neto presunto para los réditos del comercio y la industria (art. 13).

Ahora bien, cabe tener presente que la ley 12.965¹⁰⁴⁷ dispuso que, en el caso de cesiones a compañías del extranjero (reaseguros o retrocesiones), el cedente debía retener, en concepto de impuesto definitivo, el cuatro por ciento (4%) de las primas cedidas neto de anulaciones¹⁰⁴⁸. Es decir que la ley de impuesto a los réditos contemplaba, desde el año 1947, una regla de rédito neto para este tipo de operaciones.

En definitiva, se advierte que el art. 12 de la LIG contempla, en su primer párrafo, una regla de fuente de ganancia que asocia la fuente a la ubicación del riesgo asegurado. A su vez, el segundo párrafo de la norma establece una regla de ganancia neta, de fuente argentina, para el caso de cesiones, a compañías del extranjero, de primas de seguro. Su objetivo, vale destacar, es solucionar, con mayor o menor acierto, el problema que se planteaba con relación a la atribución del origen de la fuente en materia de seguros.¹⁰⁴⁹

6.3.2.4. TRATAMIENTO DE LOS BENEFICIOS DE EMPRESAS DE MEDIOS AUDIOVISUALES

El art. 14 de la LIG presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el cincuenta por ciento (50%) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación de determinados medios audiovisuales. Puntualmente, refiere a películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos desde el exterior, cualquiera fuera el medio utilizado¹⁰⁵⁰. Atendiendo a que los pagos realizados a beneficiarios del exterior se encuentran gravados a la tasa del treinta y cinco por ciento (35%)¹⁰⁵¹, la norma resultaría en la aplicación de una alícuota de retención efectiva del diecisiete con cincuenta por ciento (17,50%) sobre el monto pagado.

¹⁰⁴⁷ B.O. 16/4/1947.

¹⁰⁴⁸ Conf. art. 1° de la ley 12.965.

¹⁰⁴⁹ Conf. NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., ob. cit., pág. 54.

¹⁰⁵⁰ Art. 14 - Se presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el cincuenta por ciento (50%) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior cualquiera fuera el medio utilizado.

Lo dispuesto precedentemente también resultará de aplicación cuando el precio se abone en, forma de regalía o concepto análogo.

¹⁰⁵¹ Conf. art. 102 de la LIG.

En un principio, la norma se refería exclusivamente a los pagos realizados a beneficiarios del exterior por la explotación de películas cinematográficas extranjeras. En este sentido, cabe destacar que la cinematografía es una actividad industrial e intelectual, de linaje artístico, que supone un proceso de tres etapas: pre-producción, rodaje y pos-producción. Una vez que el productor cuenta con la versión definitiva de la obra cinematográfica, se realizan las copias que son luego enviadas a los distribuidores, quienes las hacen llegar a las distintas salas cinematográficas del país¹⁰⁵². Normalmente, luego de la etapa de explotación en salas de cine, la obra suele ser explotada en televisión o en portales de *streaming*.

Ahora bien, la ley 23.260¹⁰⁵³ extendió la “presunción” a los restantes medios de difusión de imágenes y sonidos. Finalmente, la ley 27.430¹⁰⁵⁴ amplió nuevamente la aplicación de la regla a cualquier operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos desde el exterior, cualquiera fuera el medio utilizado¹⁰⁵⁵. De la redacción de la norma se interpreta que si la película, grabación o el “medio” fuesen locales, entonces la “presunción” no debe aplicarse, aun cuando el productor, distribuidor o intermediario fueran beneficiarios del exterior.¹⁰⁵⁶

Como bien señala REY, el art. 17 de la ley 11.682 constituye el antecedente legislativo más remoto del actual art. 14 de la LIG. A partir del citado art. 17, se interpretaba que la totalidad de lo pagado a sujetos del exterior, por la explotación en el

¹⁰⁵² Conf. REY, Daniela, “Películas cinematográficas, cintas magnéticas, transmisiones de radio y televisión y otros medios”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, 1º ed., La Ley, Buenos Aires, 2014, págs. 120/121.

¹⁰⁵³ B.O. 11/10/1985. El mensaje del Poder Ejecutivo, con motivo de la sanción de la ley 23.260 -que amplió el alcance de la regla bajo estudio-, sostuvo que, dentro del marco de la reforma, se consideró la necesidad de incorporar nuevas presunciones de rentas netas de fuente argentina para dar solución a complejos problemas, que se presentan “*en materia de comunicaciones internacionales y como consecuencia de las nuevas modalidades que en este campo brinda la moderna tecnología*”.

¹⁰⁵⁴ B.O. 29/12/2017.

¹⁰⁵⁵ Como bien apunta Daniela REY, cuando las disposiciones del actual art. 14 de la LIG fueron sancionadas, la tecnología disponible no se encontraba en el grado de avance actual. Tiempo atrás, por ejemplo, la producción de contenidos (*v.gr.* películas) estaba diferenciada de su distribución. A su vez, esta dependía, en gran medida, del transporte físico de los soportes de los contenidos (*v.gr.* rollos cinematográficos en celuloide, DVD, etc.). Ya con el surgimiento de la radiodifusión, comenzó a independizarse el contenido del soporte físico, lo cual actualmente se diluyó casi por completo con el auge de internet. La redacción del actual art. 14 de la LIG, según la reforma de la ley 27.430, ha adaptado la norma a estos nuevos avances (conf. REY, Daniela, “Películas cinematográficas...”, cit., págs. 120/121).

¹⁰⁵⁶ Conf. REY, Daniela, “Películas cinematográficas...”, cit., pág. 119.

país de películas cinematográficas, constituía renta de fuente argentina. La ley 12.599, de presupuesto general de gastos del año 1940, aclaró que las regalías constituían un rédito neto sin deducción de importe alguno en concepto de amortización o recuperación del capital físico o inmaterial¹⁰⁵⁷. El aludido contexto, que se apartaba notablemente de la realidad económica subyacente, generó que diversas empresas plantearan la cuestión ante la Justicia.¹⁰⁵⁸

En ese marco, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció, en el año 1941, en el caso “Soc. Warner Bros. Pictures Inc. y otros c/ Nación”¹⁰⁵⁹. En esa oportunidad, sostuvo que, a los efectos del cobro del impuesto a los réditos sobre la ganancia bruta obtenida por la explotación de películas cinematográficas, debía descontarse lo que se gastó en producirlas; es decir, los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar el rédito gravado. Y, en caso de no poderse determinar el beneficio neto, el fisco argentino debía estimarlo en forma equitativa y razonable. En el caso bajo análisis, el tribunal cimero consideró procedente fijar el porcentaje de ganancia neta en el diez por ciento (10%) de las sumas acreditadas a la compañía extranjera, en atención a *“las dificultades de todo orden que impiden comprobar en forma clara y fehaciente el beneficio neto”*.¹⁰⁶⁰

Los fallos posteriores mantuvieron el porcentaje del diez por ciento (10%) como rédito de fuente argentina, aunque reconocieron que el aludido porcentaje no constituía el máximo legal en que podía estimarse de oficio la renta presunta¹⁰⁶¹. Asimismo, la Corte Suprema declaró que la norma, que consideraba a la totalidad de las regalías abonadas como ganancia de fuente argentina¹⁰⁶², violaba el art. 17 de la Constitución nacional. Ello en el entendimiento de que resultaba confiscatoria por gravar el capital fuente colocado en el país por medio de las películas.¹⁰⁶³

¹⁰⁵⁷ Art. 11 de la ley 12.599.

¹⁰⁵⁸ Conf. REY, Daniela, “Películas cinematográficas...”, cit., pág. 121.

¹⁰⁵⁹ CSJN, “Soc. Warner Bros. Pictures Inc. y otros c. Nación”, Fallos: 190:374, sent. del 22 de septiembre de 1941.

¹⁰⁶⁰ Conf. REY, Daniela, “Películas cinematográficas...”, cit., págs. 121/122.

¹⁰⁶¹ CSJN, “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A. c. Dirección General del Impuesto a los Réditos”, Fallos: 201:117, sent. del 9 de marzo de 1945.

¹⁰⁶² Art. 11 de la ley 12.599.

¹⁰⁶³ CSJN, “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A. c. Dirección General del Impuesto a los Réditos”, Fallos: 201:117, sent. del 9 de marzo de 1945.

Con posterioridad, el decreto-ley 14.338/1946, modificatorio de la ley de impuesto a los réditos, creó la “presunción” del cincuenta por ciento (50%) de ganancia de fuente argentina, que se mantiene hasta la actualidad. De acuerdo al mensaje oficial con el cual se sancionó la aludida reforma, el citado porcentaje, de ganancia de fuente argentina, tenía en cuenta la necesidad de considerar el costo de las películas, ya que este no puede ser materia de fiscalización en el país¹⁰⁶⁴. La Corte Suprema convalidó la constitucionalidad de la aludida reforma, aduciendo que resultaba razonable considerar que existía un esfuerzo común, por parte del productor extranjero y el exhibidor nacional, que justificaba la aplicación del mentado porcentaje.¹⁰⁶⁵

El tribunal cimero también tuvo que expedirse, en la causa “Fox Film de Argentina S.A.”¹⁰⁶⁶, respecto a un planteo en donde se cuestionaba la desigualdad, que generaba la aplicación de la presunción del art. 13 de la ley 11.682, entre compañías cinematográficas extranjeras respecto de las nacionales; planteo que se sustentaba en el hecho de que a estas les era permitido liquidar el gravamen sobre el saldo neto de los ingresos, una vez descontados los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente del rédito¹⁰⁶⁷. La Corte Suprema rechazó el citado planteo aduciendo que, ante la condición especial en que se desarrollaba el negocio de las películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, el legislador se vio obligado a crear una categoría también especial de contribuyentes. No por tratarse de empresas extranjeras, sino en razón de las formas o maneras particulares con las cuales realizan sus actividades; maneras que no permitían al fisco un análisis del negocio semejante al que se les practicaba a las compañías argentinas que realizaban las mismas actividades. A partir de ello, juzgó que la creación de una

¹⁰⁶⁴ Ministerio de Hacienda de la Nación, *Modificación de las leyes 11.682 (t.o.), 11.683 (t.o.) y decreto-ley 18.229/43. Creación del impuesto a las ganancias eventuales*, edición oficial, Buenos Aires, 1946, pág. 33. Citado por REY, Daniela, “Películas cinematográficas...”, cit., 122.

¹⁰⁶⁵ CSJN, “Warner Bros. Pictures Inc. y otras c/ Dirección General de Impuesto a los Réditos”, Fallos: 221:644, sent. del 20 de diciembre de 1951. El tribunal consideró “*las dificultades que ofrece la determinación exacta del monto del rédito imponible de fuente argentina obtenido en la explotación de películas cinematográficas extranjeras exhibidas en el país...*”. Se expidió en sentido coincidente en la causa “Motion Pictures Export Corporation c/ Fisco Nacional (DGI) s/ demanda contenciosa”, Fallos: 221:661, sent. del 20 de diciembre de 1951.

¹⁰⁶⁶ “Fox Film de Argentina S.A.”, Fallos: 232:52.

¹⁰⁶⁷ Conf. REY, Daniela, “Películas cinematográficas...”, cit., págs. 122/123.

categoría distinta de contribuyentes no resultaba arbitraria, sino que contaba con una base de razonabilidad.¹⁰⁶⁸

Más recientemente, el tribunal cimero tuvo que analizar nuevamente, en la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”¹⁰⁶⁹, la constitucionalidad del art. 13 de la ley de impuesto a las ganancias (actual art. 14). En este sentido, el dictamen de la Procuración General de la Nación¹⁰⁷⁰, cuyas consideraciones el tribunal hizo suyas, sostuvo que los problemas relativos a la determinación y fiscalización de la cuantía de las ganancias, obtenidas por un sujeto del exterior, habían sido solucionadas por el legislador a través de ciertas presunciones. De lo contrario, la Procuración General expresó que *“resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme la cual los resultados deben atribuirse a la fuente nacional y al extranjero”*¹⁰⁷¹. De esta manera, e invocando jurisprudencia de la Corte Suprema que había justificado la existencia de este tipo de mecanismos presuntivos -dadas las dificultades para determinar el beneficio obtenido por el contribuyente extranjero-¹⁰⁷²,

¹⁰⁶⁸ La Corte Suprema también destacó que la propia actora, al pretender aportar una demostración respecto del verdadero rédito obtenido por la empresa del exterior, debió recurrir a exhortos librados a los Estados Unidos. Lo cual implicaría, de aceptarse los planteos de la compañía demandante, que el Estado debería designar representantes en el exterior para controlar las constancias de libros comerciales de las compañías cinematográficas que exhiben su celuloide en Argentina, a efectos de determinar, con exactitud, el rédito neto obtenido en el país. La instancia anterior se había expedido en idéntico sentido (CNA, “Fox Film de Argentina S.A.”, sent. del 18 de febrero de 1955).

¹⁰⁶⁹ Fallos: 324:920. Como se verá, el tribunal cimero analizó la constitucionalidad del art. 13, inc. c, de la ley de impuesto a las ganancias, en razón de que, como se expresó en el dictamen de la Procuración General de la Nación, la sentencia de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al resolver la causa, había declarado la inconstitucionalidad del aludido artículo.

En la sentencia de la Excma. Cámara, la Sala V, conforme lo señala el dictamen de la Procuración General de la Nación, *“tomó en consideración la ausencia de finalidad lucrativa de la OTI de México y que la suma remitida desde el país solo cubre la parte del costo asignada a la actora, sin generar utilidad alguna”*. En ese marco, sostuvo que *“...la presunción del art. 13 de la ley del gravamen, al tener carácter absoluto, no permite demostración en contrario y que su aplicación mecánica en la especie conduce a un resultado contrario a las normas constitucionales, en particular los principios de capacidad contributiva y razonabilidad”*. Agregó que *“...la utilización de técnicas legales presuntivas no resulta en principio objetable, mientras su utilización no resulte arbitraria ni se grave una capacidad económica ficta”*.

¹⁰⁷⁰ PGN, “Asociación de Socios Argentinos de la OTI c/ Dirección General Impositiva s/ Repetición D.G.I.”, A. 124. XXXIV, dict. del 22 de junio de 2000.

¹⁰⁷¹ PGN, “Asociación de Socios Argentinos de la OTI c/ Dirección General Impositiva s/ Repetición D.G.I.”, A. 124. XXXIV, dict. del 22 de junio de 2000.

¹⁰⁷² Fallos: 190:547; 201:117; 221:644.

convalidó la constitucionalidad de la regla contemplada en el art. 13 de la ley de impuesto a las ganancias.

Es decir que el tribunal cimero justificó la aplicación del entonces art. 13 de la ley de impuesto a las ganancias (actual art. 14) con sustento en la imposibilidad práctica de determinar, de otra manera, la cuantía de la renta obtenida por el sujeto no residente. Es más, sostuvo que, de no admitirse tal recurso a la técnica presuntiva, el Estado se encontraría en la obligación de designar representantes en el extranjero para controlar las constancias de libros comerciales de quienes realizan actividades comerciales fuera del país.

En definitiva, se entiende que el art. 14 de la LIG establece una regla de fuente¹⁰⁷³, aplicable a la explotación de material audiovisual producido o emitido desde el exterior, que, además, prevé una regla de ganancia neta de carácter rígido¹⁰⁷⁴. Tal rigidez, como se ha visto, ha generado importantes discusiones en torno a su constitucionalidad, especialmente en lo que respecta a su compatibilidad con los principios de razonabilidad, igualdad y capacidad contributiva.

6.3.2.5. TRATAMIENTO DE LOS BENEFICIOS DE EMPRESAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL

El art. 10 de la LIG presume, sin admitir prueba en contrario, que:

- Las compañías no constituidas en el país, que se ocupan en el negocio de transporte entre la República y países extranjeros, obtienen, por esa actividad, ganancias netas de fuente argentina iguales al diez por ciento (10%) del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes.

- El diez por ciento (10%) de las sumas pagadas por empresas radicadas o constituidas en el país, a armadores extranjeros por fletamentos a tiempo o por viaje, constituyen ganancias netas de fuente argentina.

¹⁰⁷³ La norma tiene por objeto determinar el porcentaje de ganancia de fuente argentina existente en los pagos que se realicen, por tales conceptos, a beneficiarios del exterior, y sobre el cual el fisco podrá ejercer su potestad tributaria. La porción restante, de los pagos realizados al exterior, tendrá el carácter de ganancia de fuente extranjera, obtenida por beneficiarios del exterior, por lo cual queda excluida del ámbito de imposición de la ley de impuesto a las ganancias (conf. REY, Daniela, “Películas cinematográficas...”, cit., págs. 117/118).

¹⁰⁷⁴ De acuerdo a REY, se trata de una presunción *iuris et de iure* que se vincula con la explotación, en el país, de medios audiovisuales (conf. REY, Daniela, “Películas cinematográficas...”, cit., pág. 117).

- En el caso de compañías no constituidas en el país, que se ocupan en el negocio de contenedores para el transporte en la República o desde ella a países extranjeros, obtienen por esa actividad ganancias netas, de fuente argentina, iguales al veinte por ciento (20 %) de los ingresos brutos originados por tal concepto.¹⁰⁷⁵

En línea generales, la norma en cuestión alcanza al transporte marítimo, aéreo, fluvial y terrestre realizado desde nuestro país hacia el extranjero. Contempla específicamente las ganancias derivada de: (i) actividades de transporte desarrolladas por compañías no constituidas en el país; (ii) fletamento a tiempo o por viaje realizados por armadores extranjeros; y (iii) alquiler de contenedores para el transporte por parte de compañías no constituidas en el país.¹⁰⁷⁶

En este sentido, REY explica que las particulares características de este tipo de actividades, que se llevan a cabo en diferentes países, hacen que sea complejo determinar la proporción de renta de fuente argentina derivada de las mismas. Además, atendiendo a que en este negocio participan sujetos que carecen de residencia en la Argentina, se tornó imperioso contar con un tratamiento específico para los ingresos derivados del transporte

¹⁰⁷⁵ Art. 10 - Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las compañías no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de transporte entre la República y países extranjeros, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina, iguales al DIEZ POR CIENTO (10 %) del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes.

Asimismo, se presume, sin admitir prueba en contrario, que el DIEZ POR CIENTO (10 %) de las sumas pagadas por empresas radicadas o constituidas en el país a armadores extranjeros por fletamentos a tiempo o por viaje, constituyen ganancias netas de fuente argentina.

Las presunciones mencionadas en los párrafos precedentes no se aplicarán cuando se trate de empresas constituidas en países con los cuales, en virtud de convenios o tratados internacionales, se hubiese establecido o se establezca la exención impositiva.

En el caso de compañías no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de contenedores para el transporte en la República o desde ella a países extranjeros, se presume, sin admitir prueba en contrario, que obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al VEINTE POR CIENTO (20 %) de los ingresos brutos originados por tal concepto.

Los agentes o representantes en la República, de las compañías mencionadas en este artículo, serán solidariamente responsables con ellas del pago del impuesto.

Las ganancias obtenidas por compañías constituidas o radicadas en el país que se ocupan de los negocios a que se refieren los párrafos precedentes, se consideran íntegramente de fuente argentina, con prescindencia de los lugares entre los cuales desarrollan su actividad.

¹⁰⁷⁶ Conf. REY, Daniela, “Empresas de transporte internacional”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, 1º ed., La Ley, Buenos Aires, 2014, págs. 31/32.

internacional, y asegurar la percepción del tributo de aquellos sujetos del exterior cuyo control y fiscalización suele ser más dificultoso.¹⁰⁷⁷

A partir de ello, el legislador creó una regla mediante la cual estableció cuestiones relativas a la fuente de las referidas ganancias y a la cuantificación de la obligación tributaria. La ley no se limitó a establecer un porcentaje de tales ganancias como de fuente argentina, sino que también incorporó “presunciones” aplicables a compañías constituidas o radicadas en el país, lo cual ha sido calificado como perjudicial para estas.¹⁰⁷⁸

En lo que respecta al transporte internacional de cargas, atendiendo a que se presume un diez por ciento (10%) de ganancia neta y a que la alícuota aplicable sobre pagos a beneficiarios del exterior es del treinta y cinco por ciento (35%)¹⁰⁷⁹, resulta aplicable una alícuota de retención efectiva del tres con cincuenta por ciento (3,50%). Idéntico tratamiento cabe atribuir a los pagos realizados a armadores extranjeros por fletamentos a tiempo o por viaje.¹⁰⁸⁰

En este sentido, NAVARRINE y ASOREY sostienen que la norma establece una “ficción” que persigue los siguientes propósitos: (i) delimitación temporal del hecho imponible, en cuanto establece que las compañías, no constituidas en el país, obtienen rentas de fuente argentina; (ii) cuantificación de la obligación tributaria, al establecer un porcentaje del diez por ciento (10%) en función de los gastos, los fletes y las cargas; y (iii) sujeción al tributo a personas difíciles de controlar o verificar.¹⁰⁸¹

¹⁰⁷⁷ Conf. REY, Daniela, “Empresas de transporte...”, cit., pág. 32.

¹⁰⁷⁸ En este sentido, JARACH sostenía que el alcance de esta “presunción” constituía un trato desfavorable para las compañías argentinas de transportes internacionales, por lo que se planteaba el problema de su inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad (conf. JARACH, Dino, “Las empresas con intereses internacionales frente al impuesto a los réditos”, *JA*, t. III, 1946, pág. 24).

REY explica que, por un lado, las empresas argentinas se ven imposibilitadas de computar el pago a cuenta por el impuesto abonado por sus actividades en el exterior, toda vez que dicho cómputo solo es posible respecto de ganancias de fuente extranjera. Por el otro, el decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias establece que los gastos realizados en el extranjero se presumen ocasionados por ganancias de fuente extranjera. Por ello, las empresas argentinas, que desarrollen estas actividades, deberían comprobar debidamente, ante el organismo recaudador, que tales gastos están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina (conf. REY, Daniela, “Empresas de transporte...”, cit., pág. 66).

¹⁰⁷⁹ Conf. art. 104 de la LIG.

¹⁰⁸⁰ La citada regla de valoración no resulta aplicable cuando las empresas se encuentren constituidas en países con los cuales se hubiese establecido, o se establezca, una exención impositiva en virtud de convenios o tratados internacionales.

¹⁰⁸¹ Conf. NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., ob. cit., págs. 52/53.

El negocio relativo a contenedores, por su parte, tiene un tratamiento diferente en el impuesto a las ganancias. En efecto, el art. 10 de la LIG presume, sin admitir prueba en contrario, que el veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos, originados en el aludido negocio, corresponden a ganancia neta de fuente argentina. Teniendo en cuenta la alícuota de impuesto del treinta y cinco por ciento (35%)¹⁰⁸², entonces resulta aplicable una alícuota de retención efectiva del siete por ciento (7%).

Como antecedente, REY refiere que, en el año 1974, una cámara comercial solicitó al organismo recaudador el dictado de una resolución que regulara el tratamiento de las ganancias derivadas del alquiler de contenedores; alquiler que, hasta ese momento, se encontraba sujeto a una alícuota de retención del 45% (más un recargo del 20%) sobre el monto bruto girado al exterior. La cámara sugería la conveniencia de una solución basada en “presunciones” como las previstas, por ese entonces, en los arts. 9º, 10, 11 y 13 de la ley de impuesto a las ganancias. En su respuesta, la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos sostuvo que, en ejercicio de sus atribuciones, *“puede lograr una solución adecuada disponiendo que se realicen los estudios pertinentes a fin de establecer el porcentaje que corresponde aplicar en concepto de gastos deducibles, sobre los beneficios brutos de la actividad en cuestión, a los efectos de determinar la ganancia neta de fuente argentina sobre la cual corresponderá practicar la retención del gravamen”*¹⁰⁸³. Sin embargo, recién en el año 1977, con la sanción de la ley 21.481¹⁰⁸⁴, la materia fue regulada expresamente, ya que se incorporó una regla similar a la actualmente vigente, aun cuando el coeficiente inicial, de renta neta de fuente argentina, era del 15%.¹⁰⁸⁵

A diferencia de lo acaecido con lo arts. 11 y 14 de la LIG, el art. 10 bajo comentario no ha suscitado controversias respecto a su constitucionalidad. Probablemente, debido a que la República Argentina ha suscripto varios convenios tendientes a evitar la doble imposición sobre las ganancias -y, en algunos casos, también sobre el capital- derivadas del transporte internacional. Sin perjuicio de ello, la preocupación por establecer un

¹⁰⁸² Conf. art. 104 de la LIG.

¹⁰⁸³ Dictamen (DATyJ) 48/1974. Citado por REY, Daniela, “Empresas de transporte...”, cit., pág. 52.

¹⁰⁸⁴ B.O. 5/01/1977.

¹⁰⁸⁵ La ley 23.260 (B.O. 11/10/1985) elevó dicho porcentaje al veinte por ciento (20%) actual.

coeficiente de ganancia neta razonable se vislumbra en lo expuesto por el organismo fiscal en el Dictamen (DATyJ) 48/1974.

6.3.2.6. TRATAMIENTO DE LOS BENEFICIOS DERIVADOS DE LA COMPRAVENTA DE TÍTULOS VALORES

El art. 2º, ap. 4), de la LIG dispone que constituyen ganancias, sujetas al gravamen, los resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que los obtenga. A su vez, el art. 98, 3º párr., preceptúa que, cuando se trate de beneficiarios del exterior -que no resida en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes-¹⁰⁸⁶, la ganancia quedará alcanzada por las disposiciones contempladas en el inciso i) y en el segundo párrafo del art. 104, a las alícuotas previstas en el primer párrafo del aludido art. 98.¹⁰⁸⁷

¹⁰⁸⁶ En caso que el beneficiario del exterior resida en una jurisdicción no cooperante o los fondos invertidos provengan de una jurisdicción de ese tipo, se aplicará la alícuota del treinta y cinco por ciento (35%).

¹⁰⁸⁷ De acuerdo al art. 98 de la LIG, las alícuotas varían en función del valor de que se trate:

- Títulos públicos, obligaciones negociables, títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión no comprendidos en el inciso c) del mismo artículo, así como cualquier otra clase de título o bono y demás valores, en todos los casos en moneda nacional sin cláusula de ajuste: cinco por ciento (5%).
- Títulos públicos, obligaciones negociables, títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión no comprendidos en el inciso c) del mismo artículo, así como cualquier otra clase de título o bono y demás valores, en todos los casos en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera: quince por ciento (15%).
- Acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores, certificados de participación en fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares y cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión a que se refiere el segundo párrafo del art. 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones, que (i) cotizan en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores que no cumplen los requisitos a que hace referencia el inciso u) del art. 26 de la LIG; o que (ii) cotizan en las referidas bolsas o mercados de valores: quince por ciento (15%).

Cuando se trate de cuotapartes de fondos comunes de inversión, comprendidos en el primer párrafo del art. 1º de la ley 24.083 o de certificados de participación de los fideicomisos financieros, cuyo activo subyacente principal está constituido por: (i) acciones o valores representativos o certificados de participación en acciones y demás valores, que cumplen las condiciones a que alude el inciso u) del art. 26 de la LIG, así como (ii) valores a que se refiere el cuarto párrafo de ese inciso, la ganancia por rescate, derivada de aquéllos, tendrá el tratamiento correspondiente a dicho activo subyacente.

Cuando se trate de operaciones de rescate de cuotapartes de fondos comunes de inversión del primer párrafo del art. 1º de la ley 24.083 o de certificados de participación de fideicomisos financieros, integrado por valores comprendidos en el primer párrafo del art. 98 de la LIG en distintas monedas, la reglamentación podrá establecer procedimientos que prevean la forma de

Es decir que se presume, sin admitir prueba en contrario, que el noventa por ciento (90%) de las sumas pagadas constituyen renta neta de fuente argentina. Sin embargo, se contempla la posibilidad de que el beneficiario pueda optar, para la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, entre la referida presunción o la suma que resulte de deducir, del beneficio bruto o acreditado, los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación. Como así también las deducciones admitidas por la ley, según el tipo de ganancia de que se trate, que hayan sido reconocidas expresamente por la AFIP.

Se advierte que, al igual que en los casos de los alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país y de la transferencia -a título oneroso- de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, la normativa otorga a los beneficiarios del exterior la posibilidad de determinar la ganancia neta, sujeta a retención, sobre base presunta o sobre base real. Se interpreta, en este sentido, que la opción otorgada obedece a que, en los referidos casos, el fisco nacional se encuentra en condiciones de controlar la reconstrucción de la ganancia neta que formule el beneficiario del exterior.

6.4. DERECHO COMPARADO

6.4.1. PANORAMA GENERAL

Con independencia del principio dominante que establezca en materia de impuesto a la renta, cada país aplica determinado tratamiento respecto de la renta obtenida por beneficiarios que considera radicados, residentes o domiciliados en el exterior. En general, el apuntado tratamiento difiere del contemplado con relación a quienes este reputa como contribuyentes domiciliados en el país. Con respecto a estos, el tributo intenta asumir, en el mayor grado posible, los caracteres de personalidad y de globalidad que la doctrina tradicional le asigna al impuesto a la renta. Mientras que, con respecto al gravamen que recae sobre las rentas de beneficiarios del exterior, adquiere las formas de

aplicación de las alícuotas a los que se refieren los primeros incisos del primer párrafo del citado artículo, en forma proporcional a los activos subyacentes respectivos, así como la aplicación de exenciones en los casos que tales activos principales sean los comprendidos en el cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26 de la LIG.

un tributo de carácter real y objetivo, desprovisto de las notas de subjetividad propias antes referidas.¹⁰⁸⁸

En este sentido, ATCHABAHIAN destaca que, en la legislación comparada, se observa la mentada dicotomía en forma bastante clara. Se encuentra generalizada casi en todos los países, y se la sostiene más allá que predomine en ellos uno u otro de los conocidos principios jurisdiccionales en la materia (*v.gr.* fuente, nacionalidad, domicilio o residencia).

A título ejemplificativo, el citado autor trae a colación lo dispuesto en la legislación de Canadá, en cuanto contempla con particular énfasis el instituto de la retención de impuesto que recae sobre la renta de los no residentes. La legislación italiana, por su parte, dispone que los extranjeros no residentes están sometidos al impuesto a la renta solamente con respecto a la que tiene su fuente en Italia. La ley determina cuáles son consideradas como rentas de esa fuente, como también cuáles son las alícuotas aplicables por vía de retención del tributo al tiempo de ser pagadas esas rentas; alícuotas que difieren en función de la naturaleza de la renta involucrada.¹⁰⁸⁹

La legislación del Japón presenta algunas particularidades. Ello en razón de que, si bien la retención al momento del pago de la renta es la modalidad principal con relación a los sujetos no residentes, estos pueden ser obligados a presentar declaración jurada sobre la renta neta de sus negocios en Japón, y respecto de ciertas clases de rentas resultantes de bienes ubicados en el país.¹⁰⁹⁰

Atendiendo a que el panorama internacional no ofrece mayores particularidades en lo que respecta al sistema de tributación del impuesto a la renta aplicable a sujetos no residentes¹⁰⁹¹, se examinarán a continuación los sistemas establecidos en el Reino de España, los Estados Unidos de Norteamérica y la República Oriental del Uruguay; países que presentan ciertas particularidades en la materia. Ello con el objeto de dilucidar si, en los aludidos sistemas, se habilita la declaración de la renta, obtenida por el sujeto del exterior, sobre base real.

¹⁰⁸⁸ Conf. ATCHABAHIAN, Adolfo, “Rentas obtenidas por residentes en el exterior: tratamiento tributario en el país de la fuente”, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, Año 1, N° 1 (enero-marzo 2002), pág. 3.

¹⁰⁸⁹ Conf. ATCHABAHIAN, Adolfo, “Rentas obtenidas...”, cit., pág. 4.

¹⁰⁹⁰ Conf. ATCHABAHIAN, Adolfo, “Rentas obtenidas...”, cit., pág. 4.

¹⁰⁹¹ Conf. ATCHABAHIAN, Adolfo, “Rentas obtenidas...”, cit., págs. 1/4.

6.4.2. REINO DE ESPAÑA

La tributación de las entidades no residentes tiene una regulación separada, ya que se rige según lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004 -modificado por la Ley 26/2014-.

En efecto, el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) regula la tributación de las rentas obtenidas, en territorio español, por personas físicas y entidades no residentes en el mentado territorio¹⁰⁹². Lo relevante, para determinar el régimen de tributación de los no residentes, es si los sujetos no residentes disponen de un establecimiento permanente en España.

Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español, tributan por la totalidad de la renta imputable al establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención. En términos generales, los establecimientos permanentes en España, pertenecientes a personas físicas o entidades no residentes, tributan sobre la base de su renta neta, a la misma alícuota que las sociedades españolas.

En cambio, los contribuyentes que obtengan rentas, sin mediación de establecimiento permanente, tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de renta obtenida en el territorio español. Se consideran rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente, las siguientes:

- Las rentas de actividades o explotaciones económicas, cuando dichas actividades sean realizadas en territorio español.
- Rendimientos derivados de prestaciones de servicios utilizados en territorio español (es decir, realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión).
- Rendimientos del trabajo, cuando deriven directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada en territorio español.

¹⁰⁹² Conf. FERNÁNDEZ DE PEDRO, Francisco, “La fiscalidad de los no residentes en España (IV). Rentas obtenidas sin establecimiento permanente”, en Cordón Ezquerro, Teodoro (director), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, págs. 181 y ss.

- Intereses, cánones u otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en ese territorio.
- Rendimientos derivados de valores emitidos por entidades residentes en España.
- Rendimientos derivados de bienes inmuebles situados en España o de derechos relativos a esos inmuebles.
- Ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles o inmuebles situados en territorio español, o de valores emitidos por entidades residentes.

Sin embargo, ciertos tipos de rentas de fuente española no se gravan en España, entre las cuales se destacan las siguientes:

- Las satisfechas por razón de compraventas internacionales de mercancías.
- Las satisfechas a personas o entidades no residentes por establecimiento permanente situados en el extranjero, con cargo a esos establecimientos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

En general, la legislación española establece, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, alícuotas inferiores a la general aplicable a las entidades o personas físicas residentes. Normalmente, el impuesto se calcula sobre la cuantía íntegra devengada, salvo en los casos de prestaciones de servicio, asistencia técnica, obras de instalación o montaje. En estos casos, para determinar la base imponible, resultan deducibles, de los ingresos, los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales y de suministros en las condiciones establecidas reglamentariamente. Las ganancias patrimoniales se calculan, en general, sobre la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, a los cuales se les aplican las mismas reglas que las establecidas para las personas físicas residentes.

Los contribuyentes que obtienen renta, sin mediación de establecimiento permanente, no tienen la posibilidad de compensar pérdidas con futuros beneficios, o con ganancias patrimoniales. Es más, únicamente pueden deducir, de la cuota íntegra, las retenciones practicadas sobre su renta y las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF).

Sin embargo, la ley dispone que, cuando se trate de contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, se podrá deducir de la base imponible:

- En el caso de las personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006 de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España, y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en el aludido país.
- En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España, y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en el aludido país.

Las reglas referidas *supra* también resultan aplicables a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo (EEE) con el que existe un efectivo intercambio de información tributaria.

Cabe destacar, en este punto, que, en la normativa vigente hasta el 10 de julio de 2021¹⁰⁹³, se incluía una definición de efectivo intercambio de información tributaria:

“Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:

- 1. Un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición.*
- 2. Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria,*
- 3. El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.”*

¹⁰⁹³ Conf. apartado 4 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en redacción anterior a la modificación introducida por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Ahora bien, con efectos desde el 11 de julio de 2021¹⁰⁹⁴, se modificó la redacción de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que pasó a denominarse “definición de jurisdicción no cooperativa” y desapareció la definición de “efectivo intercambio de información tributaria”. En su lugar, se añadió una disposición adicional décima que establece que *“las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria o en materia tributaria, se entenderán efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.”*

A los efectos de la Ley 58/2003 General Tributaria, se entiende por “asistencia mutua” el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales. También con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea, o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

El impuesto se devenga, en el caso de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha de cobro si esta fuera anterior. En el caso de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial. Y, para las rentas imputadas a los bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre. Los contribuyentes deben presentar, con carácter general, una declaración separada y la documentación justificativa dentro del mes siguiente al devengo del tributo.

De la reseña formulada surge que la legislación española admite, en el caso de sujetos no residentes que obtienen renta de fuente local sin mediación de establecimiento permanente, la deducción de los gastos previstos en las leyes 35/2006, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. La mentada deducción es admitida en el caso de contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea, o Estados miembros del Espacio Económico Europeo (EEE) con los que

¹⁰⁹⁴ Fecha de entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

exista un efectivo intercambio de información tributaria. Lo cual se explica por la necesidad de tutelar las libertades comunitarias¹⁰⁹⁵, y porque se encuentra garantizada la potestad del Estado de verificar las declaraciones juradas de los sujetos no residentes.

6.4.3. ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA

El impuesto federal a la renta en los Estados Unidos de Norteamérica grava las rentas de las personas físicas en función del principio de la renta mundial, aplicándolo, ya desde sus orígenes en el año 1913, tanto a sus ciudadanos como a los extranjeros que, sin ser ciudadanos, son considerados residentes en los Estados Unidos.

Las rentas atribuibles a extranjeros no residentes tienen diferente tratamiento según que se trate de las obtenidas en conexión con actividades de negocios emprendidos en los Estados Unidos, y rentas que no guardan esa conexión. Las primeras, que suelen ser referidas como “rentas activas”¹⁰⁹⁶, están alcanzadas por una escala progresiva sobre su monto neto, y a su respecto se exige formular una declaración jurada. Mientras que las demás, identificadas como “rentas pasivas”, por ser el resultado de inversiones del no residente en el país -tales como dividendos, intereses y regalías-, son gravadas sobre su monto bruto con una alícuota del 30%, y usualmente no se requiere por ello la presentación de una declaración jurada. En todo caso, el impuesto es percibido por intermedio de su retención en la fuente.¹⁰⁹⁷

La imposición sobre el monto bruto de las entradas, aplicable a las “rentas pasivas”, constituye una importante excepción en el sistema de imposición estadounidense, que se caracteriza por gravar rentas netas. Como bien sostienen GUSTAFSON y PUGH, la apuntada excepción no parece encontrar sustento en motivos técnicos sólidos, sino más bien en una realidad que muestra los limitados poderes del Estado para la aplicación de

¹⁰⁹⁵ Se hace referencia a la obligación de todos los Estados de no dispensar un trato discriminatorio sobre los ciudadanos europeos (art. 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea -TFUE-) a la hora de ejercer las libertades reconocidas en los tratados constitutivos de la Unión. Entre las que se encuentran la libre circulación de trabajadores (arts. 20, 45, 46, 47 y 48 del TFUE), la libre circulación de bienes y mercancías (arts. 28 a 37 del TFUE), la libre circulación de capitales (arts. 63 a 66 del TFUE), la libertad de establecimiento (arts. 49 a 55 del TFUE) y la libre prestación de servicios (arts. 56 a 62 del TFUE).

¹⁰⁹⁶ Este tipo de renta es obtenida en los Estados Unidos por la operación de un negocio en ese país, así como también el ingreso derivado de servicios personales (*v.gr.* salarios y honorarios por actividad profesional independiente).

¹⁰⁹⁷ Conf. ATCHABAHIAN, Adolfo, “Rentas obtenidas...”, *cit.*, pág. 6.

la ley en este tipo de supuestos. En general, los países no permiten la ejecución de deudas tributarias de terceros países, lo cual crea un problema práctico para la administración tributaria cuando se configura un hecho imponible relacionado con un inversor extranjero. De esta manera, consideran que el sistema de retención en la fuente crea una solución eficaz para un problema eminentemente práctico.¹⁰⁹⁸

Los autores también señalan la aplicación del tributo sobre el monto bruto sirve para simplificar la administración del sistema de retención en la fuente. Si bien la persona que debe realizar la retención se encuentra bajo la órbita de la administración tributaria estadounidense, no parece probable que cuenten con la información necesaria para preparar la declaración jurada del contribuyente del exterior.¹⁰⁹⁹

La concepción dominante, para gravar las rentas de no residentes, es la de que ellas observen un suficiente nexo con los Estados Unidos como para justificar el tributo, salvo que exista alguna razón de política tributaria que favorezca eximirlos. Así, los intereses percibidos por un extranjero no residente, derivados de depósitos en bancos de los Estados Unidos, constituye una renta de fuente estadounidense. Pero, en muchos supuestos, se los exime del impuesto por el apuntado motivo de política tributaria.

Tanto el *Internal Revenue Code*, como el correspondiente reglamento y las normas dictadas por la administración tributaria estadounidense, contemplan con gran minuciosidad diferentes hipótesis en cuanto a la obtención de las rentas de fuente estadounidense y a los tipos de no residentes. A esas bases legales y reglamentarias se han de agregar las que surgen de las normas contenidas en los numerosos tratados para evitar la doble imposición internacional.¹¹⁰⁰

De esta manera, se advierte que la legislación estadounidense también admite que los sujetos no residentes declaren su ganancia neta sobre base real. Aunque tal posibilidad está limitada a las rentas obtenidas en conexión con actividades de negocios emprendidos en los Estados Unidos.

¹⁰⁹⁸ GUSTAFSON, Charles H. y PUGH, Richard C., *Taxation of international transactions 1991-1993*, Commerce Clearing House, Inc., Estados Unidos, 1991, págs. 146 y ss.

¹⁰⁹⁹ GUSTAFSON, Charles H. y PUGH, Richard C., ob. cit., pág. 146.

¹¹⁰⁰ Conf. ATCHABAHIAN, Adolfo, "Rentas obtenidas...", cit., pág. 6.

6.4.4. REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), creado por el art. 9° de la Ley N° 18.083, constituye un tributo anual que grava las rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza, obtenidas por personas físicas y otras entidades no residentes en el país (art. 1°). El no residente no debe actuar en el país a través de un establecimiento permanente (art. 5°), porque de ser así queda gravado por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) por las rentas de fuente uruguaya que obtenga.

Las rentas se clasifican en:

- a) Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles.
- b) Rendimientos del trabajo.
- c) Rendimientos del capital.
- d) Incrementos patrimoniales.

Como regla general, y siempre que sea posible, los contribuyentes del IRNR tributarán el impuesto por vía de retención o sustitución. Si no fuera este el caso, el no residente deberá nominar una persona física o jurídica residente para que lo represente ante la Dirección General Impositiva en relación con sus obligaciones tributarias -el cual será solidariamente responsable-. La tasa general del IRNR es el 12%, aunque puede ascender hasta el 25%. En determinados casos puede ser del 7%, siendo el más común los dividendos o utilidades distribuidos por contribuyentes del IRAE a sus accionistas o socios no residentes.

La norma designa agentes de retención para el impuesto (art. 10). La retención de IRNR debe realizarse en oportunidad del pago o crédito, lo que suceda primero. La base imponible de dicha retención se determina sumando el monto neto girado o acreditado y la retención correspondiente.

En el caso de los ingresos identificados en el literal “a)” y “b)”, el monto imponible es equivalente al total de los ingresos de fuente uruguaya. Para el ingreso del literal “c)” y “d)”, el contribuyente puede hacer ciertas deducciones, ya que se considera el monto computable para el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

El art. 13 de la Ley N° 18.083 dispone que, en el caso de las rentas empresariales provenientes de actividades desarrolladas parcialmente en el país, el monto imponible,

correspondiente a las rentas de actividades empresariales, se determina conforme a una serie de reglas, entre las cuales se encuentran las siguientes:

- El monto imponible correspondiente a las rentas de las compañías de seguros, que provengan de sus operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en el Uruguay o que refieran a personas que -al tiempo de la celebración del contrato- residieran en el país, se fijan en función de una serie de porcentajes sobre las primas percibidas.
- Las rentas de fuente uruguaya de las compañías extranjeras de transporte marítimo, aéreo o terrestre, se fijan en el 20,83% del importe bruto de los pasajes y fletes de cargas correspondientes a los transportes del país al extranjero.
- Las rentas de fuente uruguaya de las compañías productores, distribuidores o intermediarias de películas cinematográficas y de “tapes”, así como las que realizan transmisiones directas de televisión u otros medios similares, se fijan en un porcentaje determinado de la retribución que perciban por su explotación en el país.
- Las rentas de fuente uruguaya correspondientes a las actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios, prestados a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares, se fijan en determinados porcentajes sobre la retribución percibida.

La norma faculta al Poder Ejecutivo a establecer procedimientos para la determinación de las rentas brutas de fuente uruguaya en los casos de rentas provenientes parcialmente de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente dentro del país, que no estén previstas expresamente en los incisos contemplados en el art 13.

Cabe tener presente que el régimen de determinación sobre base presunta, reseñado *supra*, resulta aplicable a las actividades empresariales y asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles. Por lo tanto, no resulta aplicable para las restantes rentas comprendidas en el hecho generador del impuesto, siempre y cuando no se verifiquen las condiciones dispuesto en el art. 3° de la ley.

Como regla general, y siempre que sea posible, los contribuyentes del IRNR tributarán el impuesto por vía de retención o sustitución. Si no fuera este el caso, el no

residente deberá nominar una persona física o jurídica residente para que lo represente ante la Dirección General Impositiva en relación con sus obligaciones tributarias.

6.5. COROLARIO

Como se ha visto, la LIG ha adoptado, en materia de sujetos del exterior que obtienen rentas de fuente argentina, el sistema de determinación sobre base “presunta” o imputada, con coeficientes de renta neta que varían en función del tipo de actividad involucrada. Así lo ha establecido tanto en materia de beneficiarios del exterior (título V de la LIG), como también en las reglas especiales de fuente previstas en el título I de la ley del gravamen.

Se trata, claro, del principio general. En determinados supuestos, la ley concede al contribuyente la posibilidad de declarar la renta neta de fuente argentina sobre base real. Puntualmente, se hace referencia a los casos de venta de: (i) acciones, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores -enumerados en el art. 2, apartado 4), de la LIG-, alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país (art. 104, inc. g, de la ley); y (ii) transferencia, a título oneroso, de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior (art. 104, inc. h, de la ley). Se entiende que el criterio del legislador, para conceder a determinados contribuyentes la opción de determinar la ganancia neta sobre base real, se sustenta en que, en los casos seleccionados, la conformación del costo computable o de los gastos deducibles, al haberse realizado en el país, puede ser fácilmente controlado por el organismo fiscal.

Como supuesto particular, el art. 11 de la LIG, referido a las ganancias de fuente argentina de las agencias de noticias internacionales, delega, en el Poder Ejecutivo Nacional, la posibilidad de fijar, con carácter general, porcentajes inferiores al diez por ciento (10%) de la retribución bruta, cuando su aplicación pudiere dar lugar a resultados no acordes con la realidad. Cabe destacar, en este punto, que se trata de una facultad que ya se encontraba prevista en el art. 11 de la ley 11.682, y que ha sido curiosamente mantenida en la ley de impuesto a las ganancias.

Ahora bien, la reseña de antecedentes, formulada *supra*, permite sostener que, durante la vigencia de la ley de impuesto a los réditos, el principio general, para sujetos del exterior, era que se permitía la declaración del rédito neto de fuente argentina sobre

base real. Tal principio se vio progresivamente atenuado a lo largo del tiempo, ya que, a partir de la ley 12.599¹¹⁰¹ y del decreto-ley 14.338/46¹¹⁰², se incorporaron una serie de reglas de rédito neto, de fuente argentina, para ciertas actividades. Las reglas en cuestión, vale destacar, imposibilitaban al contribuyente declarar el rédito sobre base real, salvo en el caso de las agencias de noticias internacionales y de los artistas extranjeros en ciertos supuestos particulares.

La ley 20.628, por su parte, continuó, con algunos cambios, con el sistema contemplado en la ley de impuesto a los réditos. En caso que no existiera una regla especial de determinación de la ganancia neta de fuente argentina, el sujeto del exterior tenía la obligación de declarar la renta obtenida sobre base real¹¹⁰³. Tal situación se mantuvo hasta el año 1985, en razón de que la ley 23.260¹¹⁰⁴ introdujo importantes modificaciones al tratamiento impositivo de los beneficiarios del exterior. Puntualmente, incorporó nuevas reglas de ganancia neta, elevó los porcentajes de las existentes y estableció la imputación de ganancias netas respecto de todas las rentas obtenidas por los mismos, inclusive para los casos en que todavía se aplicaba el cómputo de costos y gastos. Desde esta perspectiva, puede sostenerse que la ley citada en último término sentó las bases fundantes del sistema impositivo que rige actualmente el tratamiento de las rentas, de fuente argentina, obtenidas por beneficiarios del exterior; sistema que, vale destacar, se caracteriza por establecer reglas rígidas de ganancia neta -salvo excepciones-, y por imposibilitar la reconstrucción de la renta sujeta a impuesto sobre base real.

En cuanto a los objetivos del sistema, surge de la exposición de motivos de la ley 23.260, y del debate parlamentario que precedió su aprobación, que se persigue superar las complejas controversias suscitadas en relación a la determinación de la ganancia neta atribuible a sujetos del exterior. Principalmente, debido a los inconvenientes para fiscalizar y controlar los gastos y costos incurridos en el exterior. Asimismo, cabe destacar que los coeficientes de ganancia neta, establecidos por el legislador, no parecen tener origen en un análisis técnico de las realidades comerciales involucradas, sino que se han

¹¹⁰¹ B.O. 5/10/1939.

¹¹⁰² Ratificado por la ley 12.922.

¹¹⁰³ Conf. GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos...*, cit., págs. 225/226.

¹¹⁰⁴ B.O. 11/10/1985.

fijado teniendo en miras fines recaudatorios y considerando los niveles de imposición admitidos por los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por el país.¹¹⁰⁵

Lo cierto es que la rigidez del sistema, y la cuestionable base técnica de los coeficientes han motivado importantes cuestionamientos respecto a su constitucionalidad. En este sentido, cabe poner de resalto que la norma de cierre del sistema de coeficientes aplicable a beneficiarios del exterior, contemplada en el art. 104, inc. i), de la LIG, ha sido duramente criticada por no pretender arribar a la renta neta; cometido que, por otra parte, resultaría imposible, atendiendo a la variedad de situaciones disímiles involucradas. En ese marco, se ha llegado a considerar que la aludida norma, que establece un coeficiente de ganancia neta del noventa por ciento (90%), comporta una auténtica “ficción jurídica”.¹¹⁰⁶

En lo que respecta al derecho comparado, se ha visto que, con independencia del principio dominante que establezca en materia de impuesto a la renta, cada país aplica determinado tratamiento respecto de la renta obtenida por beneficiarios que considera radicados, residentes o domiciliados en el exterior. En general, el apuntado tratamiento difiere del contemplado con relación a quienes este reputa como contribuyentes domiciliados en el país. Con respecto a estos, el tributo intenta asumir, en el mayor grado posible, los caracteres de personalidad y de globalidad que la doctrina tradicional le asigna al impuesto a la renta. Mientras que, con respecto al gravamen que recae sobre las rentas de beneficiarios del exterior, adquiere las formas de un tributo de carácter real y objetivo, desprovisto de las notas de subjetividad propias antes referidas.

En ese marco, cabe destacar que la legislación española presenta ciertas particularidades, en razón de que admite, en el caso de sujetos no residentes que obtienen renta de fuente local sin mediación de establecimiento permanente, la deducción de los gastos previstos en las leyes 35/2006, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. La mentada deducción es admitida en el caso de contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea, o Estados miembros del Espacio Económico Europeo (EEE) con los que exista un efectivo

¹¹⁰⁵ Conf. Mensaje n° 662 del Poder Ejecutivo, de fecha 12 de abril de 1985, incorporado en la versión taquigráfica de la 27° reunión, continuación de la 14° reunión ordinaria, del 4 de septiembre de 1985.

¹¹⁰⁶ Conf. GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos...*, cit., pág. 227.

intercambio de información tributaria. Lo cual se explica por la necesidad de tutelar las libertades comunitarias, y porque se encuentra garantizada la potestad del Estado de verificar las declaraciones juradas de los sujetos no residentes.

7. JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

7.1. INTRODUCCIÓN

En el Capítulo 6, se ha formulado un análisis de las reglas de ganancia neta, establecidas en la LIG, que resultan aplicables a los beneficiarios del exterior; reglas que, en ocasiones, no solo contemplan coeficientes de ganancia neta, sino que también constituyen auténticas reglas de fuente argentina. A partir del aludido análisis, se ha advertido que el legislador ha adoptado, en materia de sujetos del exterior que obtienen rentas de fuente argentina, por un sistema de determinación sobre base “presunta” o imputada, con coeficientes de renta neta que varían en función del tipo de actividad involucrada. Así lo ha establecido tanto en el título V relativo a beneficiarios del exterior, como también en las reglas especiales de fuente previstas en el título I de la ley del gravamen.

Cabe recordar, en este punto, que, durante la vigencia de la ley de impuesto a los réditos, el principio general, para sujetos del exterior, era que se permitía la declaración sobre base real del rédito neto de fuente argentina. Si bien tal principio se vio progresivamente atenuado a lo largo del tiempo, la ley de impuesto a las ganancias lo mantuvo hasta la sanción de la ley 23.260. La mentada ley, vale destacar, sentó las bases fundantes del sistema impositivo que rige actualmente el tratamiento de las rentas, de fuente argentina, obtenidas por beneficiarios del exterior; sistema que, vale destacar, se caracteriza por establecer reglas rígidas de ganancia neta -salvo excepciones-, y por imposibilitar la reconstrucción sobre base real de la renta sujeta a impuesto.

También se ha señalado que la rigidez del sistema, y la cuestionable base técnica de los coeficientes de ganancia neta impuestos por el legislador, han motivado importantes cuestionamientos respecto a su constitucionalidad. Si bien los precedentes jurisprudenciales refieren exclusivamente a la industria audiovisual, se entiende que resulta útil encarar un análisis crítico de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en relación a la temática. Ello en el entendimiento de que la doctrina jurisprudencial, sentada por el tribunal, resulta aplicable a la generalidad de las reglas de rédito o ganancia neta, con independencia de la industria o actividad involucrada. El estudio en cuestión tiene por objeto dilucidar si pueden extraerse directivas o lineamientos

relativos al enjuiciamiento constitucional de este tipo de reglas de ganancia neta - comúnmente llamadas presunciones-.

En este sentido, cabe poner de resalto que los casos jurisprudenciales más importantes fueron resueltos en las décadas de 1940 y 1950. En su mayoría, involucraban acciones promovidas por filiales de importantes empresas cinematográficas, radicadas en el exterior, que cuestionaban el porcentaje de beneficio neto imponible, determinado por la Dirección General de Réditos, en relación a la explotación de cintas cinematográficas en el país. Los planteos de los contribuyentes se sustentaban, fundamentalmente, en la desproporción del aludido porcentaje atendiendo a las peculiaridades de la industria.

Como se verá, las primeras acciones judiciales tuvieron favorable acogida por parte del tribunal cimero. Este entendió que la presunción de ganancia neta, determinada por la Dirección General de Réditos, resultaba desproporcionada y contraria a la realidad comercial de las operaciones bajo análisis. Sin embargo, luego de un cambio normativo en la materia, acaecido en el año 1946 a través de la sanción del decreto-ley 14.338/46¹¹⁰⁷, la suerte de las acciones judiciales se tornó adversa. Especialmente en virtud de que las dificultades probatorias, que enfrentaban los contribuyentes para determinar sus réditos netos de fuente argentina, conspiraron contra los planteos constitucionales que formularon contra las reglas de rédito o ganancia neta de fuente argentina.

A continuación, entonces, se analizarán los precedentes más importantes de la Corte Suprema que abordaron la cuestión relativa a la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta de beneficiarios del exterior. Se aclara, en este punto, que se ha estimado conveniente, a fin de lograr una mayor claridad expositiva, dividir la jurisprudencia del tribunal cimero en dos etapas. La primera etapa, por un lado, se caracteriza por comprender casos en donde, ante la inexistencia de una regla específica de rédito neto para la industria cinematográfica, la discusión se centró en la validez de la estimación sobre base presunta que había realizado el organismo fiscal. Su estudio servirá fundamentalmente para comprender las razones que llevaron al legislador al establecimiento de reglas rígidas de rédito o ganancia neta. La segunda etapa, por el otro, abarca los casos en donde, ante la incorporación de las aludidas reglas, los sujetos del

¹¹⁰⁷ Ratificado por la ley 12.922 (B.O. 27/6/1947).

exterior, o los agentes de retención residentes, formularon planteos contrarios a su constitucionalidad.

7.2. PRIMERA ETAPA. PLANTEOS DE LOS CONTRIBUYENTES CONTRA LAS ESTIMACIONES PRESUNTIVAS FORMULADAS POR EL ORGANISMO FISCAL

7.2.1. INTRODUCCIÓN

Como se verá, los casos jurisprudenciales, incluidos en la primera etapa, se caracterizaron por las arduas disputas probatorias para determinar el nivel de rédito neto, aplicable a compañías cinematográficas del exterior, por la explotación de películas en el país. En el marco de una ley de impuesto a los réditos que defería la determinación del rédito neto de fuente argentina en el sujeto del exterior, la determinación del rédito neto de fuente argentina, las limitaciones propias de la época y la aparición del fenómeno de la integración vertical empresaria no hicieron más que multiplicar las controversias relativas a la temática.

En este sentido, cabe destacar que la ley 11.682¹¹⁰⁸ no contemplaba, en su texto original, una regla de rédito neto aplicable a las regalías provenientes de la explotación de películas cinematográficas en el país. En consecuencia, resultaba de aplicación su art. 17, en cuanto disponía que los beneficios obtenidos en la República Argentina, por las entidades civiles y comerciales de cualquier naturaleza que no distribuyeran sus utilidades en el país, quedaban sujetos al impuesto sobre el monto neto de los mismos. La ley 12.599¹¹⁰⁹, de presupuesto general de gastos del año 1940, aclaró que las regalías constituían un rédito neto, sin deducción de importe alguno en concepto de amortización o recuperación del capital físico o inmaterial¹¹¹⁰. Los arts. 19 y 20 de la ley 116.82, por su parte, establecían las reglas generales para determinar el beneficio neto.

A su vez, el art. 7° de la ley 11.683 preceptuaba que, cuando el beneficio neto - proveniente de actividades correspondientes a la tercera categoría del impuesto a los réditos- no pudiese determinarse en forma clara y fehaciente, el fisco se encontraba habilitado a estimar de oficio el rédito. A tal efecto, podía presumir, salvo prueba en

¹¹⁰⁸ B.O. 12/01/1933.

¹¹⁰⁹ B.O. 5/10/1939.

¹¹¹⁰ Art. 11 de la ley 12.599.

contrario, que la utilidad mínima, de los comerciantes o entidades respectivas, era equivalente al cinco por ciento (5%) anual sobre el capital efectivo que representara la empresa.

Es decir que, en lo que respecta al rédito neto correspondiente a sujetos del exterior, correspondía su determinación sobre base real, al igual que en el caso de los residentes. Lo cual motivó, como se verá, importantes disputas relativas a la reconstrucción del rédito neto, especialmente teniendo en consideración que tal tarea involucraba el análisis de costos y gastos incurridos en el exterior. El organismo fiscal, por su parte, contaba con la posibilidad de estimar de oficio la materia imponible, a través de la utilización de presunciones, cuando el beneficio neto no pudiese ser determinado de manera clara y fehaciente.

El marco normativo descripto explica que las primeras controversias, que llegaron a decisión de la Corte Suprema, versaron fundamentalmente sobre cuestiones de hecho y prueba. No se discutía la validez de una determinada regla de rédito neto, sino el nivel y conformación del rédito neto sujeto a impuesto.

7.2.2. EL CASO “WARNER BROS”

7.2.2.1. HECHOS DEL CASO

En el marco de la causa “Warner Bros. Pictures Inc. y otros v. Nación Argentina”¹¹¹¹, Warner Bros. Pictures Inc., First National Pictures Inc. y The Vitapone Corporation demandaron al fisco nacional por repetición del impuesto a los réditos.

Las actoras, vale destacar, remitían películas cinematográficas, desde Estados Unidos, a la Warner Bros. Pictures of Argentine Inc. (sociedad local), para que esta las importara, distribuyera y colocara mediante una retribución en dinero; retribución que oscilaba entre un sesenta y cinco por ciento (65%) y un ochenta por ciento (80%) del producido bruto de la explotación. En ese marco, la Dirección General del Impuesto a los Réditos había gravado con el cinco por ciento (5%) todos los importes brutos que la sociedad local les transfería a Estados Unidos en concepto de precio por la explotación de las películas, sin permitirles deducir otro rubro que el derecho de aduana y algunos

¹¹¹¹ CSJN, “Soc. Warner Bros. Pictures Inc. y otros c. Nación”, Fallos: 190:374, sent. del 22 de septiembre de 1941.

otros gastos. Después de la autorización de los referidos descuentos, el organismo fiscal había arribado a un porcentaje de beneficio neto imponible del cincuenta por ciento (50%)¹¹¹²; porcentaje que las actoras juzgaban exorbitante y muy por encima de la realidad del ramo comercial involucrado. Por tal motivo, postulaban que la forma de percibir el impuesto vulneraba los arts. 4, 16, 17 y 20 de la Constitución nacional.

De acuerdo a la postura de las demandantes, el gravamen debía incidir sobre la utilidad neta que la explotación de las películas cinematográficas les dejaba en la República Argentina; margen que pretendían establecer “*aplicando los coeficientes de amortización del costo, que el gobierno británico ha adoptado en la India y otras partes*”¹¹¹³. Y que comprendía los gastos extranjeros de producción de las películas, los pagos por las copias positivas de las exhibidas en el país y todos los gastos necesarios en relación al valor de costo de los films. En ese marco, las sociedades extranjeras aportaron gran cantidad de material probatorio, entre los que se encontraban los estados de ganancias y pérdidas en negocios efectuados con la Warner Bros. Picture Inc. En la instancia administrativa, a su vez, se habían realizado una serie de diligencias probatorias, tales como el examen de los libros comerciales de la distribuidora local -Warner Bros. Picture of Argentine-.

El representante de la demandada, por su parte, afirmó que el impuesto a la renta se caracterizaba por las dificultades para su aplicación frente a la acción de contribuyentes reticentes o maliciosos. Por tal motivo, la ley confería a la Dirección General del Impuesto a los Réditos la facultad de estimar de oficio la renta del contribuyente, ya sea por las bases ciertas que obtuviera o, a falta de ellas, por lo que a su juicio estimara corresponder.

7.2.2.2. LAS SENTENCIAS DE PRIMERA Y SEGUNDA INSTANCIA

En la sentencia de primera instancia, el juez sostuvo que las partes coincidían en relación a que la retención del cinco por ciento (5%) debía hacerse sobre la transferencia neta o importes netos acreditados a favor de las compañías distribuidoras extranjeras. Sin

¹¹¹² Conforme surge de la lectura de la sentencia de primera instancia (reproducida en Fallos: 190:547), el fisco había admitido deducciones en concepto de amortizaciones razonables para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los films (bienes usados en el negocio). En tal sentido, había calculado la vida útil del film, o sea la declaración del valor capital de los films, en dos años.

¹¹¹³ Conf. considerando 8° de la sentencia de primera instancia, transcripta en Fallos: 190:547.

embargo, discrepaban en torno a la extensión que había de tener la discriminación de las deducciones que acordaba la ley 11.683 al contribuyente. La Dirección del Impuesto sostenía que las deducciones, como gastos necesarios, sólo podían comprender los efectuados como necesarios para adquirir, conservar y mantener el rédito en nuestro país. En cambio, las demandantes postulaban que, al gravar la ley solo el rédito neto, debía permitirse la discriminación de los gastos, efectuados en el extranjero, para la originaria obtención o producción de la película.

En ese marco, el juez sostuvo que la ley 11.682 solo permitía la deducción de los gastos necesarios con relación a una fuente que estaba ubicada en el país, que era la verdadera productora del rédito a gravarse. Por tal motivo, planteó que resultaba determinante dilucidar, a partir de las peculiares modalidades que caracterizan a la cinematografía, cuál era el capital de la explotación.

En relación al mentado interrogante, el magistrado entendió que cada copia de película corporizaba, por sí misma, el capital fuente, productor en el país del rédito que se cuestionaba. Ello con prescindencia del capital-empresa extranjero, invertido para producir el film. A partir de lo expuesto, consideró que el material probatorio, aportado por la actora, era extraño al caso concreto en litigio, había sido producido sin orden del juez y sin control de la parte, y era inoperante para acreditar lo alegado en la demanda.

Sin perjuicio de ello, el juez criticó la estimación presuntiva realizada por el organismo fiscal, declaró la nulidad de la resolución determinativa y ordenó re-liquidar el tributo de acuerdo a una serie de pautas que enumeró¹¹¹⁴, pero sin permitir la deducción

¹¹¹⁴ En la sentencia comentada, se ordenó realizar una nueva liquidación sobre las siguientes bases:

- Fijar el monto del capital-fuente argentino, constituido por todas las películas importadas y exhibidas en la República Argentina, en cada ejercicio fiscal. Debiéndose determinar, en consideración a otros periodos de tiempo, coeficientes brutos de explotación sobre la base de las ganancias brutas obtenidas en la República Argentina, con prescindencia de los gastos e inversiones requeridos para la producción de las películas en el extranjero.
- Sobre el monto de la renta bruta, que ha de resultar como consecuencia de la anterior evaluación del capital-fuente, se procedería a deducir, en concepto de “gasto necesario para obtener” el remanente neto, o sea en concepto de amortización razonable para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de las películas (capital-fuente), el tanto por ciento proporcional a la vida útil de dos años que se fijó para cada película.
- Las deducciones necesarias para mantener y conservar el rédito, a efectuarse sobre la renta bruta, se realizarían considerándose, como deducciones, los gastos necesarios efectuados en el país. Por ejemplo, los derechos de aduana y cualquier otro gravamen fiscal.
- Las deducciones, en base a gastos efectuados en el extranjero, solo podían obedecer al pago de gravámenes fiscales extranjeros a la exportación de films (si hubiere), primas de seguros, lo

de gastos realizados en el extranjero para producir la película. Esto último en el entendimiento de que el capital-fuente, productor en el país del rédito, era la copia de la película.

La Cámara Federal, por su parte, revocó la sentencia de primera instancia y rechazó íntegramente la demanda¹¹¹⁵. De acuerdo al tribunal, se encontraba en discusión la determinación del monto imponible y cuáles eran los rubros de gastos, de producción, conservación y explotación de la fuente del rédito a deducirse del producido neto de dicha explotación. En este sentido, destacó que el organismo fiscal reputaba poco convincentes los elementos probatorios aportados por las accionantes en apoyo de sus pretensiones.

Desde esta perspectiva, y partiendo de la presunción favorable a la resolución determinativa -que creaba el art. 7° de la ley 11.683-, el tribunal criticó duramente la prueba aportada por las demandantes. Puntualmente, sostuvo: “...las actoras se limitan a traer, como suficientes elementos de juicio, los testimonios de exámenes de libros de comercio existentes en el extranjero y practicados por escribanos, sin control alguno; los antecedentes comparados de la legislación similar extranjera; y la forma cómo las autoridades de esos países las aplican a una de las actoras, fundando luego, sobre esa base, la teoría en virtud de la cual fijan cantidades, incluyen o excluyen rubros e indican cifras y porcentajes computables por aquellos conceptos y para aquellos efectos...lo cual es inadmisibles porque importa, casi, fundarse en la conjetura de lo que debe ser y cómo deben efectuarse esos cálculos a su juicio, derivado todo de bases supuestas, en vez de las reales que no han sido demostradas acabadamente...”.¹¹¹⁶

Se advierte, en este punto, que la decisión de la Excma. Cámara se centró en sostener que las actoras no habían logrado acreditar la falta de razonabilidad de la estimación de oficio, por lo que correspondía su confirmación en virtud de la presunción favorable establecida en el art. 7° de la ley 11.683.

abonado como costo de la obtención de las respectivas copias traídas al país y los gastos de transporte hasta la República Argentina.

¹¹¹⁵ Sentencia de la Cámara Federal del 17 de mayo de 1940. Transcrita íntegramente en Fallos: 190:547.

¹¹¹⁶ Considerando 4° de la sentencia.

7.2.2.3. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA

En su recurso ante la Corte Suprema, las actrices sostuvieron que habían aportado prueba suficiente para determinar el rédito neto imponible. Y, en caso de juzgarse que las probanzas resultaban insuficientes, postularon que debía aplicarse el art. 7° de la ley 11.683¹¹¹⁷, en cuanto autorizaba al fisco a presumir, salvo prueba en contrario, que la utilidad mínima de los comerciantes o entidades era del cinco por ciento (5%) anual sobre el capital efectivo que represente la empresa.

Mediante sentencia del 22 de septiembre de 1941, la Corte Suprema revocó la decisión de la Cámara Federal e hizo lugar a la demanda de repetición. En consecuencia, ordenó al fisco nacional que devolviera a las actrices el importe del impuesto cobrado sobre el excedente del diez por ciento (10%) de las sumas giradas o acreditadas por la Warner Bros. Pictures Argentina Inc.

Para así decidir, el tribunal sostuvo que la ley 11.682 gravaba los réditos de fuente argentina, y, si lo fueran de capitales mobiliarios y similares, debía tratarse de cosas o derechos colocados o utilizados en la República, sin tener en cuenta la fuente de donde provengan¹¹¹⁸. En ese marco, interpretó que carecería de asidero legal el cobro de impuesto alguno referido al beneficio, obtenido en la Argentina, por la explotación de las películas efectuada por la Warner Bros. Pictures Argentina, si no se considerara que esas películas constituyen un capital fuente radicado en el país. Sin embargo, agregó que si todo el precio -girado a las actrices para obtener las películas que constituían la fuente- hubiera de gravarse con el impuesto como si fuese remanente neto, ello importaría una

¹¹¹⁷ El art. 7° de la ley 11.683, en su redacción original, disponía: “*Cuando el beneficio neto proveniente de actividades correspondientes a la 3° categoría del impuesto a los réditos no pueda determinarse en forma clara y fehaciente por falta de antecedentes o por cualquier otra circunstancia, la Dirección puede también proceder a la estimación de oficio, ateniéndose a este efecto, en cuanto fuera posible y conveniente, a la presunción, salvo prueba en contrario, que la utilidad mínima de los comerciantes o entidades respectivas será el 5% anual sobre el capital efectivo que represente la empresa*”.

¹¹¹⁸ El art. 14 de la ley 11.682, vigente a la sazón, preceptuaba: “*Los réditos provenientes de capitales mobiliarios, como ser intereses, fijos o variables, de préstamos en dinero o valores, dividendos de títulos o acciones o de otras participaciones de capital social en sociedades de responsabilidad limitada y en comandita y los réditos de otra materia imposible similar, como ser la locación de cosas muebles o de derechos, las regalías, las rentas vitalicias y las rentas o subsidios periódicos, excluidos los de carácter alimenticio, siempre que se trate de capitales, cosas o derechos, colocados o utilizados en la República, a cargo de personas de existencia visible o ideal, con domicilio o residencia en ésta, y sin tener en cuenta la fuente de donde provienen a su vez los réditos de tales personas o el lugar de celebración del contrato de que proviene la obligación, quedan sujetos a gravamen...*”.

manifiesta confiscación del capital. A partir de lo expuesto, postuló que había de descontarse todo lo que se había gastado para producir las películas. Es decir, los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar el rédito, a fin de liquidar el remanente neto que era lo único sujeto al impuesto.

En definitiva, la Corte Suprema entendió que la Dirección General de Réditos no había podido justificar que el beneficio neto presunto ascendía al cincuenta por ciento (50%) de los importes brutos pagados a las actrices, como precio, por la explotación de películas en Argentina. A partir de esa imposibilidad, sostuvo que el fisco debería haber estimado el rédito neto de manera equitativa y razonable, sobre la base de una utilidad mínima del cinco por ciento (5%) y de acuerdo a las normas sobre determinación previstas en los arts. 19 y 20 de la ley 11.682.

7.2.3. EL CASO “METRO GOLDWYN MAYER DE LA ARGENTINA”

7.2.3.1. HECHOS DEL CASO

En el marco de la causa “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”¹¹¹⁹, Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A. y Culver Export Corporation, sociedad radicada en Estados Unidos, demandaron al fisco nacional por repetición del impuesto a los réditos.

En cuanto a los hechos del caso, Culver Export Corporation remitía películas cinematográficas a Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A., que las explotaba en el país y le pagaba, en concepto de precio, el setenta y cinco por ciento (75%) del producido bruto de las utilidades devengadas. En ese marco, la Dirección General del Impuesto a los Réditos había gravado con la alícuota del cinco por ciento (5%) todos los importes brutos que la actora transfería, a título de regalía, a Culver Export Corporation. Sin perjuicio de ello, había consentido que la aludida alícuota se liquidase no sobre el total de las regalías, sino solo sobre un cincuenta por ciento (50%) de ellas.

Cabe destacar que, al momento de la realización de las operaciones bajo examen, ya se encontraba vigente el art. 11 de la ley 12.599, en cuanto disponía: “*Aclárase que las regalías a que se refiere el art. 17 de la ley 11.683 constituyen un rédito neto, sujeto*

¹¹¹⁹ 37. CSJN, “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A. c. Dirección General del Impuesto a los Réditos”, Fallos: 201:117, sent. del 9 de marzo de 1945.

al impuesto, sin deducción de importe alguno en concepto de amortización o recuperación del capital físico o inmaterial en razón de cuya explotación o transferencia se fijó la regalía". A su vez, la ley 11.683, en su redacción entonces vigente, autorizaba a la Dirección General del Impuesto a los Réditos a estimar de oficio la renta neta, cuando no se la pudiese establecer en forma clara y fehaciente por falta de antecedentes o por cualquier otra circunstancia. Y le ordenaba aplicar, en cuanto fuese posible y conveniente, la presunción, salvo prueba en contrario, que la utilidad mínima de los comerciantes o entidades era del cinco por ciento (5%) anual sobre el capital fuente que representaba la empresa.¹¹²⁰

Sin embargo, las actoras sostuvieron que, sobre las sumas abonadas a la sociedad productora, solo debía retenerse el cinco por ciento (5%) del cinco por ciento (5%). Ello en razón de que las aludidas sumas constituían el precio de la película, del cual debían deducirse todos los gastos del costo de producción; costo que, de acuerdo a su postura, resultaba perfectamente determinable.

7.2.3.2. LAS SENTENCIAS DE PRIMERA Y SEGUNDA INSTANCIA

Mediante sentencia del 20 de mayo de 1942, el juez federal de primera instancia hizo lugar a la demanda y declaró que la Dirección General del Impuesto a los Réditos debía liquidar el impuesto cuestionado sobre el diez por ciento (10%) de las sumas que Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A. había remesado a Culver Export Corporation¹¹²¹. Para así decidir, se remitió a lo decidido por la Corte Suprema en la causa "Warner Bros."¹¹²², en cuanto a que las películas constituían un capital-fuente y que, como tal, el producido bruto, abonado por las compañías distribuidoras del país, solo podía ser gravado en la parte que representaba un beneficio neto.

Idéntico temperamento adoptó la Cámara Federal, que, por remisión a lo decidido en el precedente "Warner Bros.", confirmó la sentencia apelada.¹¹²³

¹¹²⁰ Conf. art. 7° de la ley 11.683 -vigente a la sazón-.

¹¹²¹ La sentencia se encuentra transcrita íntegramente en Fallos: 201:117.

¹¹²² Fallos: 190:547.

¹¹²³ La sentencia se encuentra transcrita íntegramente en Fallos: 201:117.

7.2.3.3. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA. EL VOTO DE LA MAYORÍA

La Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó, mediante sentencia del 9 de marzo de 1945, la decisión de la Excma. Cámara por remisión a los fundamentos esgrimidos en el precedente “Warner Bros.”.

En este sentido, el tribunal hizo alusión a que la Cámara Federal se había pronunciado implícitamente sobre la invalidez del art. 67 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939. Ello en el entendimiento de que este, al considerar -como beneficio neto imponible- el importe total de lo que se cobrara como regalía por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas, resultaba contrario al art. 2° de la ley 11.682; norma esta última que consideraba al remanente neto como rédito imponible. Desde esa perspectiva, sostuvo que todo el precio pagado, en la forma de un tanto por ciento de las entradas brutas que la compañía radicada en el país pagaba a la extranjera que le remitía las películas, constituía capital fuente de la compañía extranjera ubicado en el país; fuente que se encontraba sujeta al impuesto a los réditos. En ese marco, consideró que no podía gravarse el capital, sino solo los beneficios netos que se produjeran en el país.

La particularidad del precedente es que el tribunal sostuvo que la aplicación del art. 11 de la ley 12.599, al caso bajo análisis, importaría una manifiesta confiscación del derecho de propiedad previsto en el art. 17 de la Constitución nacional; propiedad que se encontraba constituida por el capital fuente, colocado en el país por medio de las películas. De hacerlo, agregó el tribunal, se desconocería su propia naturaleza y función, atribuyéndole arbitrariamente, al mentado capital, el rédito o remanente neto del que carece.

A partir de la imposibilidad de determinar el beneficio obtenido por la compañía extranjera, por las películas enviadas a la sociedad argentina para su exhibición, la Corte Suprema juzgó admisible atribuir a aquélla una renta presunta, de acuerdo al art. 7° de la ley 11.683 vigente a la sazón, sobre el capital fuente; renta que, en el caso, lo constituía la cantidad pagada por la compañía argentina a la extranjera. En cuanto al monto del beneficio presunto, el tribunal consideró que el diez por ciento (10%), fijado en el precedente “Warner Bros.”, resultaba equitativo y razonable ante las dificultades que, en el caso bajo análisis, presentaba determinar la renta neta en forma clara y fehaciente.

7.2.3.4. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA. EL VOTO DE LA MINORÍA

En su voto en disidencia, el Dr. Casares propugnó revocar la sentencia de la Excma. Cámara y declarar que, previa deducción de lo oportunamente reconocido por el organismo fiscal, el impuesto a los réditos debía liquidarse sobre el por ciento bruto que la actora acreditaba a la empresa de la cual recibía las películas que explotaba.

En este sentido, sostuvo que la cuestión a resolver radicaba en individualizar el capital fuente y su rédito de fuente argentina, con el objeto de determinar qué se encontraba gravado por el impuesto a los réditos. En ese marco, postuló que si el capital fuente lo constituían las películas facilitadas a la actora por Culver Export Corporation para su explotación en nuestro país, el rédito sería el precio pagado por el uso aludido, por lo que el problema consistiría en determinar el criterio y monto de las deducciones necesarias para establecerlo. En cambio, si el capital fuente era el por ciento bruto del producido de la explotación de las películas, el problema no consistía en la determinación de las deducciones, sino en la determinación del rédito mismo.

Frente a este interrogante, el Dr. Casares interpretó que si el por ciento bruto era considerado como capital para la aplicación del procedimiento previsto en el art. 7° de la ley 11.683, quedaría sin explicación el carácter o condición de las películas facilitadas por Culver Export Corporation a la actora para su exhibición en el país, y la causa de la renta que se le atribuiría a dicho por ciento bruto considerado como capital. Interpretó entonces que la compañía extranjera era la propietaria de las películas cuya explotación en la Argentina había contratado la actora, por lo que era dicha explotación, no el dominio de las películas, la razón por la cual la demandante acreditaba a la sociedad extranjera el por ciento bruto producido por las exhibiciones. Dicho por ciento era el precio del uso. A partir de ello, interpretó que el bien, por cuyo uso se pagaba, tenía las características de un capital.

Desde esta perspectiva de análisis, afirmó que si el beneficio neto para Culver Export Corporation no podía determinarse en forma clara y fehaciente, calcularlo sobre la base mínima del cinco por ciento (5%), del porcentaje bruto acreditado por la actora a la sociedad extranjera, importaría aplicar, a la solución de un problema, la norma de la solución de otro. En su opinión, una cosa era tomar, como base para la directa estimación del beneficio neto, el valor del capital, y otra era tomar un conocido beneficio bruto de ese mismo capital. En opinión del Dr. Casares, existía una razón, proveniente de la

experiencia, para establecer que el beneficio neto no debía fijarse nunca -cuando se recurre a la estimación de oficio- en menos del cinco por ciento (5%) del capital. Pero no la habría para que, si la renta bruta era conocida pero había dificultades insalvables para determinar las deducciones procedentes, se estimara de oficio, como rédito neto, el cinco por ciento (5%) de esa renta. Una presunción en tal sentido resultaría arbitraria, en el entendimiento de que era evidente que, en el común de los casos, el mantenimiento y conservación de la fuente de los réditos no insumía el noventa y cinco por ciento (95%) de los importes acreditados por la explotación de la película en el país.

De acuerdo al voto bajo análisis, el capital fuente se encontraba constituido por la película de Culver Export Corporation colocada por ella en la Argentina, en cuanto medio para obtener ganancias en el país. Por tal motivo, debía considerarse, como rédito de ese capital, al precio cobrado por la sociedad extranjera a la actora para autorizarla a explotar dichas películas durante el tiempo del contrato. Por ello, si bien había de tomarse en cuenta la importancia de la brevedad de la vida económica de cada película en la determinación del rédito neto, no cabía llegar al extremo de deducir el noventa y cinco por ciento (95%) del porcentaje bruto de la explotación asignado a la distribuidora central¹¹²⁴. En función de ello, concluyó que se ajustaba presuntivamente a la realidad económica del caso la deducción del cincuenta por ciento (50%) formulada por la Dirección del Impuesto a los Réditos.

Finalmente, el voto del Dr. Casares declaró la inconstitucionalidad del art. 11 de la ley 12.599, en cuanto disponía que las regalías, a las que refería el art. 17 de la ley 11.682, constituían un rédito neto sujeto al impuesto sin deducción de importe alguno en concepto de amortización o recuperación del capital físico o inmaterial. Ello en el entendimiento de que, sin justificación alguna, creaba, en el marco de un régimen presidido por el principio de rédito neto, una categoría de réditos en los cuales el impuesto se calcularía sobre su monto bruto. Lo cual importaba un tratamiento diferencial sin razón de ser en la naturaleza de las cosas y violatoria, en consecuencia, del principio de igualdad previsto en el art. 16 de la Constitución nacional.

¹¹²⁴ Se aclara que el argumento del Dr. Casares intentaba refutar la pretensión primigenia de las actoras, quienes habían solicitado que el impuesto a los réditos se cobraría sobre el cinco por ciento (5%) de las sumas remesadas al exterior.

7.2.4. EL NUEVO CASO “WARNER BROS”

7.2.4.1. HECHOS DEL CASO

En el marco de la causa “Warner Bros. Pictures Inc. y Otras v. Dirección General del Impuesto a los Réditos”¹¹²⁵, Warner Bros. Pictures Inc. First National Pictures Inc. y The Vitaphone Corporation promovieron demanda, contra el fisco nacional, con el objeto de repetir la suma de \$307.067,53 que habían pagado en concepto de impuesto a los réditos.

Las actoras eran sociedades anónimas constituidas en Estados Unidos de Norteamérica, y habían celebrado ciertos contratos por los cuales remitían películas a compañías locales, que las importaban, distribuían y colocaban. En contraprestación, las sociedades locales abonaban a las extranjeras un precio, el cual se fijaba conforme a determinados porcentajes sobre el producto bruto producido en el país. El precio cobrado, desde la óptica de las demandantes, constituía una entrada bruta, por lo que resultaba necesario deducir, para establecer el rédito neto, el costo de las películas y demás gastos que habían tenido que realizar, en el país y en el extranjero, con el objeto de obtener, mantener y conservar la aludida renta.

En este sentido, denunciaban que la Dirección General del Impuesto a los Réditos había determinado que el rédito imponible¹¹²⁶, que obtenían en el país, equivalía al cincuenta por ciento (50%) de los importes que les habían sido girados; determinación que, en su opinión, traslucía un uso abusivo e ilegal de las facultades que la ley confería al organismo fiscal para estimar de oficio la materia imponible. Asimismo, sostenían que el art. 11 de la ley 12.599, que había sido utilizado para aplicar el impuesto sobre el cien por ciento (100%) de las sumas giradas al extranjero, resultaba inaplicable a los pagos realizados con anterioridad a su entrada en vigencia. Y también lo juzgaban inconstitucional por violar los derechos de igualdad y propiedad previstos en los arts. 16 y 17 de la Constitución nacional.

Como prueba de lo alegado, las demandantes acompañaron informes relativos a las ganancias medias de las compañías cinematográficas argentinas Lumiton, Argentina

¹¹²⁵ 32. CSJN, “Warner Bros. Pictures Inc. y otras c/ Dirección General de Impuesto a los Réditos”, Fallos: 221:644, sent. del 20 de diciembre de 1951.

¹¹²⁶ Desde mayo de 1934 a diciembre de 1938.

Sono Film y E.F.A., y a las utilidades obtenidas por Warner Bros. Pictures Inc. y Universal Pictures Corporation en todo el mundo.

En su contestación de demanda, la Dirección General del Impuesto a los Réditos sostuvo que, tratándose de una regalía, la cuestión se encontraba regida por el art. 11 de la ley 12.599, que revestía carácter aclaratorio por lo que no podía aludirse a la existencia de derechos adquiridos. Asimismo, defendió el porcentaje de rédito neto aplicado (50%) sobre la base de sostener que, en la distribución de las películas extranjeras, debía reconocerse una coparticipación igualitaria a las empresas que las producen y la empresa argentina que dirige la distribución. Además, negó que se violara el principio de igualdad o que se configurara una confiscación, atendiendo a que la ley 12.599 permitía descontar los gastos de transporte, seguro y derechos de aduana.

7.2.4.2. LAS SENTENCIAS DE PRIMERA Y SEGUNDA INSTANCIA

La sentencia de primera instancia, dictada con fecha 15 de diciembre de 1949, hizo referencia a que la Corte Suprema de Justicia había declarado, *in re* “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”¹¹²⁷, la invalidez del art. 67 del decreto reglamentario del 2 de enero de 1939; norma que consideraba, como beneficio neto imponible, el importe total de lo que se cobrara como regalía por la transmisión del dominio, uso o goce de cosas. Ello con fundamento en que la aludida norma contrariaba el art. 2° de la ley 11.682, que solo consideraba rédito imponible al remanente neto, o sea el sobrante de las entradas o beneficios sobre los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar los réditos. Recordó también que el tribunal cimero había desestimado la aplicación del art. 11 de la ley 12.599 atendiendo a que supondría una confiscación de la propiedad (protegida por el art. 17 de la Constitución nacional); propiedad que, en el caso particular, se encontraba constituida por el capital fuente colocado en el país por medio de las películas.

A partir de ello, el magistrado interviniente consideró que la litis había quedado reducida a establecer cuál era el beneficio neto, obtenido por las compañías extranjeras, por las películas enviadas a nuestro país para su exhibición.

¹¹²⁷ Fallos: 201:117.

En lo que respecta a la prueba aportada por las actrices, señaló que no se trataba de una prueba directa, sino referida a otras compañías. Además, apuntó que los datos consignados, en el informe relativo a Warner Bros. Pictures Inc. y Universal Pictures Corporation, habían sido extraídos, sin control alguno, de libros de comercio ubicados en el extranjero, por lo que carecían del valor que se pretendía. Ahora bien, también criticó, por infundado, el criterio sostenido por el organismo fiscal, en cuanto propugnaba una distribución igualitaria del rédito entre las empresas que producían las películas y las que las distribuían en el país.

Atendiendo a la falta de elementos probatorios, que permitieran determinar el beneficio neto imponible, el juez interviniente se remitió a la solución arribada por el tribunal cimero *in re* “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”. En consecuencia, ordenó al fisco nacional que liquidase el impuesto a los réditos sobre el diez por ciento (10%) de las sumas que Warner Bros. First National South Films Inc. había remesado o acreditado a las sociedades Warner Bros. Pictures Inc. First National Pictures Inc. y The Vitaphone Corporation.

La Cámara Nacional de Apelaciones (Sala de lo Contencioso-Administrativo), por su parte, revocó la sentencia de la anterior instancia. En su decisión, del 25 de julio de 1951, sostuvo que la actividad que realizaban las empresas filmadoras americanas en el país no revestía el carácter de industrial, sino que, por intermedio de empresas distribuidoras vinculadas, retiraban un elevado porcentaje de las entradas brutas del negocio. A la vez que conservaban el derecho de propiedad sobre el film, obtenían, por intermedio de la entidad distribuidora, todo el beneficio de la explotación de esa clase de espectáculos.

De acuerdo al tribunal, se producía una suerte de fusión, imposible de separar, entre los dos factores de integración del negocio: el capital (películas), por una parte, y el trabajo (comercialización), por la otra. Atendiendo al esfuerzo común realizado por partes iguales, sostuvo que correspondería, de acuerdo a lo dispuesto en la legislación civil, el mismo porcentaje de fuente argentina asignado a su copartícipe en los beneficios obtenidos en el país. El remanente de lo girado a las actrices constituía el beneficio de fabricación de fuente norteamericana, sin que interesara al país en qué grado, en más o en menos, se había beneficiado o, en su caso, se había perjudicado en la etapa precedente. Es decir, en el costo de producción.

Desde esta perspectiva, la Excma. Cámara hizo énfasis en la necesidad de colocarse en el campo de la ley argentina del impuesto a los réditos, con exclusión de los costos y beneficios de fuente extranjera. En este sentido, criticó el enfoque dado a la discusión, ya que, centrada en la concepción del rédito neto, se había situado el problema en un terreno ajeno a la referida ley. Al punto de pretender probar el costo de realización, de las películas producidas en el extranjero, mediante estadísticas y balances comerciales que no podían ser controlados por un juez argentino.

El tribunal agregó que el art. 11 de la ley 12.599 consideraba que las regalías constituían un “rédito nuevo” vinculado a la renta de fuente argentina, por lo que no vulneraba ninguna garantía constitucional. Señaló, además, que resultaba acertada la conclusión del juez respecto de la ineficacia de los elementos de prueba aportados por las actoras, pues las planillas, presentadas como “tablas de amortización”, adolecían del vicio de involucrar numerosos gastos, sueldos, seguros o honorarios ajenos al mantenimiento y conservación del rédito de fuente argentina. En su carácter de gastos incurridos en el extranjero, entendió que escapaban a la revisión y comprobación de nuestras autoridades.

Asimismo, la Excma. Cámara hizo suyo el voto en disidencia del Dr. Casares en la causa “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”. En este sentido, sostuvo que eran dos los elementos económicos en juego. Por una parte, las películas entregadas por la empresa extranjera a la distribuidora argentina para su uso y explotación por esta, mediante la retribución de un tanto por ciento del producido de la explotación. Por la otra, el precio pagado por la distribuidora argentina en razón de ese uso y explotación. Partiendo del hecho de que las películas constituían un capital fuente, en tanto valor económico susceptible de una explotación lucrativa, no resultaba posible considerar como tal el por ciento bruto obtenido por la empresa extranjera como precio o contraprestación por la entrega de la explotación de las películas. Ello en razón de que, en un mismo proceso económico, no se puede considerar como capital tanto aquello que se entrega en explotación a cambio de un tanto por ciento, y también ese tanto por ciento mismo proveniente de dicha explotación.

A partir de los argumentos expuestos, el tribunal concluyó que la demanda de repetición resultaba infundada, mientras que la pretensión impositiva, consistente en cobrar el gravamen sobre el cincuenta por ciento (50%) de las sumas remesadas o

acreditadas, se ajustaba a la naturaleza del negocio realizado y al concepto del rédito de fuente argentina.

7.2.4.3. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA

En su sentencia del 20 de diciembre de 1951, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró que resultaba válido aplicar el impuesto a los réditos sobre el cincuenta por ciento (50%) de los importes girados o acreditados al exterior, y ordenó devolver a las actoras lo que se hubiese cobrado por sobre el aludido porcentaje.¹¹²⁸

Para así decidir, destacó las dificultades que ofrecía la determinación exacta del monto del rédito imponible, de fuente argentina, obtenido en la explotación de películas cinematográficas extranjeras a exhibir en el país. A su vez, recordó que, en el precedente “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”¹¹²⁹, había declarado la inconstitucionalidad del art. 11 de la ley 12.599, en el entendimiento de que su aplicación incidiría en el capital fuente colocado en el país (la película), en violación del derecho de propiedad previsto en el art. 17 de la Constitución nacional.

En ese entendimiento, el tribunal puso de resalto que las partes habían solicitado, si bien subsidiariamente en el caso de la actora, que se aplicara el tributo sobre el cincuenta por ciento (50%) de las sumas giradas al exterior. Asimismo, afirmó que este criterio, que las partes admitían -según el tribunal-, coincidía con el adoptado por el art. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947)¹¹³⁰, que, si bien no aplicable a los periodos fiscales controvertidos, constituía la norma especializada para casos como el analizado. Desde esa perspectiva, interpretó que la estimación de oficio aparecía conformada a la voluntad de las partes y al criterio de la ley. Sostuvo, además, que las situaciones idénticas, si bien producidas en tiempos diferentes, tendrían así la misma solución, con lo cual se evitaban criterios contradictorios.

¹¹²⁸ En idéntico sentido, “Motion Pictures Export Corporation v. Dirección General Impositiva” (Fallos: 201:661).

¹¹²⁹ Fallos: 201:117.

¹¹³⁰ El art. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947) disponía: “*Se presume de derecho que el 50% del precio abonado a los productores, distribuidores o intermediarios de películas cinematográficas extranjeras, por la explotación de las mismas en el país, constituye rédito neto de fuente argentina. Esta disposición también rige cuando el precio se abone en forma de regalía*”.

7.2.5. LINEAMIENTOS JURISPRUDENCIALES DE LA PRIMERA ETAPA

Como se explicó *supra*, la primera etapa comprende una familia de fallos en donde los planteos de las compañías cinematográficas -en ocasiones, sociedades constituidas en el exterior- se encontraban dirigidos a cuestionar el porcentaje de rédito neto determinado estimativamente por el organismo fiscal.

El contexto normativo de los mentados planteos se caracterizaba por la inexistencia de una regla de valoración o “presunción” de rédito neto, por lo que su determinación, sobre base real, resultaba incierta. Prueba de ello es la oscilante posición adoptada por el fisco nacional, que, en unos casos, exigió el pago del impuesto sobre la totalidad de las entradas brutas que se acreditaran o giraran al exterior, mientras que en otros aceptó una deducción del cincuenta por ciento (50%) como gastos, y consideró al otro cincuenta por ciento (50%) como beneficio neto imponible.

En ese marco, tanto los contribuyentes como el fisco encontraron serias dificultades probatorias para determinar el rédito neto sujeto al impuesto sobre base real. Los primeros, en razón de que su determinación exigía la realización de complejas pruebas sobre libros e información de sociedades radicadas en el exterior. El segundo, porque no contaba con información que pudiese sustentar la razonabilidad de las estimaciones presuntivas que realizaba. Se advierte, entonces, que la determinación del rédito neto chocaba con la misma dificultad: la falta de información y prueba, tanto para justificar la determinación sobre base real como para sustentar la estimación sobre base presunta.

La apuntada dificultad, vale destacar, resulta entendible. En esa época, los convenios para evitar la doble imposición internacional era una rareza -nuestro país, por ejemplo, aún no había suscripto ninguno-, el intercambio de información internacional no resultaba siquiera imaginable y la moderna metodología de precios de transferencia no existía. De esta manera, los planteos de los contribuyentes exigían que el juez aceptara información y datos contables, obtenidos en el exterior, que no podía controlar, mientras que las estimaciones presuntivas del fisco, lejos de sustentarse en un análisis de comparabilidad, no tenían más fundamento que la voluntad del funcionario de turno o una difusa invocación de la legislación civil.

Ante la falta de una regla de valoración rígida, la existencia de controversias era previsible. En este sentido, cabe destacar que la solución pretoriana adoptada por la Corte

Suprema en la causa “Warner Bros.”¹¹³¹, consistente en considerar que la renta neta equivalía al cincuenta por ciento (50%) del precio abonado a la empresa cinematográfica del exterior, no parece tener sustento técnico. En rigor de verdad, se funda en una cuestionable interpretación de los planteos subsidiarios de las partes y en la posterior sanción de la regla de rédito neto prevista en art. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947); regla que, si bien no fue aplicada formalmente por el tribunal en la aludida causa, fue adoptada por este como parámetro de razonabilidad.

Lo cierto es que los casos, suscitados en esta primera etapa, pusieron en evidencia las severas dificultades que presentaba el sistema de determinación, previsto en la ley de impuesto a los réditos, para los beneficios, de fuente argentina, obtenidos por sujetos del exterior. Resulta claro, en este sentido, que, dadas las limitaciones probatorias existentes en la época y la ausencia de consenso respecto a la forma de atribución y reconstrucción de la base imponible, deferir la declaración del rédito neto, sobre base real, en el sujeto del exterior solo podía ser fuente de controversias. Como se ha visto en el Capítulo 6, esta cuestión fue oportunamente advertida por el legislador, que, en relación a la industria cinematográfica, impuso, desde el año 1947, una regla rígida de rédito neto, de fuente argentina, aplicable a sujetos del exterior.

Las dificultades apuntadas, vale destacar, son de dos órdenes. Por un lado, determinar la fuente del rédito o ganancia, para lo cual se precisa, fundamentalmente, de normas razonables, de carácter sustantivo, que delimiten el ámbito de imposición. Por el otro, determinar la extensión de la fuente de origen argentino. Es decir, el porcentaje de la ganancia, rédito o utilidad que se va a considerar de fuente argentina y sujeta al gravamen. En esta cuestión, se entiende que la flexibilidad, en la determinación del rédito neto, resultaba en esa época atentatoria contra la seguridad jurídica y potencialmente violatoria de los principios de igualdad y generalidad. Las disímiles soluciones, arribadas por la Corte Suprema en los casos analizados, evidencian lo expuesto.

Además, cabe poner de resalto que el legislador y los tribunales tuvieron que enfrentarse, en esta materia, con el entonces novedoso esquema de integración vertical de las empresas multinacionales; esquema que, vale destacar, representaba un escollo

¹¹³¹ Fallos: 221:644.

insalvable para determinar, de una manera técnicamente razonable, la fuente de la ganancia y su extensión.

Como ejemplo de lo expuesto, cabe traer a colación la sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en la causa “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”¹¹³². En efecto, el aludido tribunal sostuvo que la actividad, que realizaban las empresas filmadoras americanas en el país, no revestía el carácter de industrial, sino que, por intermedio de empresas distribuidoras vinculadas, retiraban un elevado porcentaje de las entradas brutas del negocio. A la vez que conservaban el derecho de propiedad sobre el film, obtenían, por intermedio de la entidad distribuidora, todo el beneficio de la explotación de esa clase de espectáculos. De acuerdo a la Excma. Cámara, se producía una suerte de fusión, imposible de separar, entre los dos factores de integración del negocio: el capital (películas), por una parte, y el trabajo (comercialización), por la otra.

Se advierte, en este punto, que este esquema de integración vertical de las empresas, que en el año 1945 -año en el cual se dictó la sentencia referida *supra*- resultaba novedoso, constituye actualmente una realidad usual y conocida. En consecuencia, no podría sostenerse, como sí lo hizo la Excma. Cámara en ese entonces, que este tipo de esquemas trasluce una suerte de fusión inescindible. Ello en razón de que, como se verá en profundidad en el Capítulo 8, el análisis funcional, propio del instituto de precios de transferencia, provee las herramientas necesarias para identificar los activos, riesgos y funciones existentes en los negocios, aun en los más estrechamente integrados.

En definitiva, se entiende que los casos jurisprudenciales, que constituyen la primera etapa, evidenciaron la inconveniencia de deferir, al sujeto del exterior, la declaración del rédito neto de fuente argentina. Como se ha visto, las dificultades probatorias, el fenómeno de la integración vertical de empresas y la inexistencia de consenso respecto a la manera de reconstruir, sobre base real, la renta imponible -se llegó, inclusive, a discutir cuál era el capital fuente- llevaron finalmente al legislador a incorporar, a la ley de impuesto a los réditos, una regla rígida de rédito neto.

¹¹³² Fallos: 201:117.

7.3. SEGUNDA ETAPA. CONVALIDACIÓN DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS REGLAS DE PORCENTAJE DE RÉDITO O GANANCIA NETA DE FUENTE ARGENTINA

7.3.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha visto, los casos “Warner Bros.”¹¹³³ y “Metro Goldwyn Mayer”¹¹³⁴ involucraron arduas discusiones relativas a determinar el nivel de beneficio neto, de fuente argentina, que obtenían las compañías cinematográficas extranjeras; discusiones que, vale destacar, se suscitaron en un contexto normativo en donde tanto residentes como no residentes se encontraban sujetos a la misma regla de declaración del rédito neto sobre base real. Naturalmente, las controversias se centraron, en esa etapa, en individualizar el capital fuente y en la cuestión relativa a la verificación y control de los costos y gastos incurridos en el extranjero.

Tal contexto normativo cambió radicalmente a partir del año 1946. En efecto, ese año se sancionó el decreto-ley 14.338/46¹¹³⁵, que incorporó, a la ley de impuesto a los réditos, la definición del principio general de fuente -que se mantiene, con leves modificaciones, en la actual LIG-. En este sentido, dispuso que, en general y sin perjuicio de lo establecido en particular, constituían réditos de fuente argentina *“aquellos que provenían de capitales, cosas o derechos, situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización, en el territorio del país de actividades civiles o comerciales, o trabajo personal, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las otras partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”*¹¹³⁶. A su vez, estableció, como regla la “presunción” de derecho, que el cincuenta por ciento (50%) del precio abonado a los productores de películas cinematográficas extranjeras, por la explotación de las mismas en el país, constituía rédito neto de fuente argentina.

La ley 12.965¹¹³⁷, por su parte, introdujo importantes modificaciones en lo que respecta a la delimitación del rédito neto, de fuente argentina, atribuible a sujetos del exterior. En lo que aquí interesa, la aludida ley amplió el ámbito de aplicación de la

¹¹³³ Fallos: 190:547; 221:644.

¹¹³⁴ Fallos: 201:117.

¹¹³⁵ Ratificado por la ley 12.922.

¹¹³⁶ Conf. art. 1° del decreto-ley 14.338/46.

¹¹³⁷ B.O. 16/4/1947.

“presunción” establecida para el negocio de películas cinematográficas. En efecto, dispuso, en el art. 13 de la ley 11.682, que se presumía, de derecho, que el cincuenta por ciento (50%) del precio abonado a los productores, distribuidores o intermediarios de películas cinematográficas extranjeras, por la explotación en el país de las mismas, constituía rédito neto de fuente argentina.¹¹³⁸

En ese contexto normativo, la Corte Suprema tuvo oportunidad de decidir, por primera vez, respecto a la constitucionalidad de una regla de rédito neto, de carácter rígido, aplicable a sujetos del exterior. En efecto, en la causa “Fox Film de la Argentina S.A.”¹¹³⁹ se pronunció en favor de la constitucionalidad del art. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947), y de esta manera sentó las bases fundantes de la doctrina jurisprudencial, relativa a la constitucionalidad de este tipo de reglas, que perdura hasta la actualidad.

En este sentido, se entiende que la convalidación de la constitucionalidad del art. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947), por parte del tribunal cimero, constituye seguramente una de las causas de su continuidad a lo largo del tiempo. En efecto, la ley de impuesto a las ganancias, sancionada en el año 1973, mantuvo una regla similar aplicable a las compañías cinematográficas; regla que fue nuevamente controvertida en el marco de la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I. c. D.G.I. s. Repetición D.G.I.”¹¹⁴⁰. En la aludida causa, se discutía la constitucionalidad del art. 13, inc. c), de la ley de impuesto a las ganancias (texto según leyes 23.260 y 23.760); norma que presumía, sin admitir prueba en contrario, que constituía ganancia neta, de fuente argentina, el cincuenta por ciento (50%) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación, en el país, de transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior.¹¹⁴¹

¹¹³⁸ Art. 13 ley 11.682 (t.o. 1947): “*Se presume de derecho que el 50% del precio abonado a los productores, distribuidores e intermediarios de películas cinematográficas extranjeras, por la explotación de las mismas en el país, constituye rédito neto de fuente argentina. Esta disposición rige cuando el precio se abone en forma de regalía*”.

¹¹³⁹ Fallos: 232:52.

¹¹⁴⁰ Fallos 324:920.

¹¹⁴¹ Art. 13 de la ley 20.680 (según ley 23.260): “*Se presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el cincuenta por ciento (50%) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de:*

- a) *Películas cinematográficas extranjeras;*
- b) *Cintas magnéticas de video y audio, grabadas en el extranjero;*
- c) *Transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior;*

Como se verá a continuación, los importantes cambios normativos reseñados influyeron decisivamente en las características de los planteos de los contribuyentes. Ello en razón de que estos tenían que enfrentar no solo la dificultad de acreditar el rédito neto efectivo, como ocurría en los planteos estudiados *supra*, sino que también debían controvertir la constitucionalidad de las reglas de rédito o ganancia neta de carácter rígido. De esta manera, las discusiones, que se dieron en el marco de los casos jurisprudenciales que se estudiarán *infra*, constituyen verdaderas controversias constitucionales, en donde se discutía la potencial afectación del derecho de propiedad y de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

7.3.2. “FOX FILM DE ARGENTINA”

7.3.2.1. HECHOS DEL CASO

En el caso “Fox Film de la Argentina S.A. c. Estado Nacional Argentino s. Repetición (Réditos)”¹¹⁴², 20th Century Fox Inter America Inc., con domicilio en Nueva York, y Fox Film de la Argentina S.A., constituida en nuestro país, demandaron al fisco nacional con el objeto de obtener la devolución de la suma de \$7.546,42 m/n, abonada en concepto de impuesto a los réditos.

En cuanto a los hechos del caso, la compañía local era concesionaria de películas cinematográficas que le proporcionaba la extranjera y, como precio de la concesión, pagaba una proporción del producido bruto de la exhibición de las películas en el país. Por aplicación del art. 13 de la ley 11.682, la empresa del exterior se había visto obligada a pagar el impuesto sobre los réditos sobre el cincuenta por ciento (50%) de las sumas pagadas o acreditadas en concepto de regalías.

De acuerdo al planteo de las actoras, el art. 13 de la ley 11.682, al no permitir la averiguación del costo real de las regalías percibidas, impedía la liquidación del impuesto sobre la utilidad neta obtenida; liquidación que hubiese arrojado la imposibilidad de exigir

d) *Servicio de télex, telefacsimil o similares, transmitidos desde el exterior;*

e) *Todo otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.*

Lo dispuesto en este artículo también rige cuando el precio se abone en forma de regalía o concepto análogo”.

¹¹⁴² CSJN, “Fox Film de la Argentina S.A. c. Estado Nacional Argentino s. Repetición (Réditos)”, Fallos: 232:52, sent. del 23 de junio de 1955.

el pago del impuesto, atendiendo a que el resultado económico del periodo había sido negativo. En ese marco, sostenían que el porcentaje de rédito neto, fijado en la aludida norma, resultaba arbitrario y afectaba el capital. El fundamento del planteo de inconstitucionalidad se sustentaba fundamentalmente en el diferente tratamiento acordado a las compañías cinematográficas extranjeras, atendiendo a que los contribuyentes locales podían liquidar el gravamen sobre el saldo neto. De esta manera, postulaban que se impedía a aquellas, beneficiarias del exterior, deducir los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente del rédito.

En su defensa, el organismo fiscal señaló que el art. 13 de la ley 11.682 había sido sancionado para modificar el criterio excesivamente fiscalista de disposiciones anteriores, contemplando la realidad económica del hecho imponible e inspirándose en la equidad de la imposición. Asimismo, destacó que la norma era necesaria porque los gastos soportados por el productor se originaban en el extranjero y allí estaba su prueba, sin contralor posible de la autoridad fiscal argentina. A partir de lo expuesto, concluyó que no existía discriminación fiscal caprichosa, ni se hacían diferencias en función de la nacionalidad del contribuyente.

7.3.2.2. LAS SENTENCIAS DE PRIMERA Y SEGUNDA INSTANCIA

La sentencia del Juez Nacional en lo Civil y Comercial Especial, dictada el 27 de mayo de 1954, hizo lugar a la demanda incoada por la actora y, consecuentemente, ordenó al fisco nacional devolver las sumas reclamadas. Para así decidir, sostuvo que el sistema de la ley de impuesto a los réditos se sustentaba en la liquidación, por parte del propio contribuyente, en base a lo real o lo exacto. De manera congruente, limitaba la determinación presuntiva a los casos en que no existiera o fuese defectuosa la declaración jurada. A partir de ello, el magistrado postuló que el sistema no podía empezar por la aplicación de normas presuntivas, y muchos menos si estas eran *iuris et de iure*. Al crear una base inexacta, añadió, forzosamente se perjudicaba al contribuyente o al erario, según el gravamen fuese mayor o menor que el que correspondiera.

En consecuencia, el juez interviniente declaró la inconstitucionalidad del art. 13 de la ley 11.682 aduciendo que este había creado una diferencia entre los contribuyentes, sin necesidad y sin posible exactitud en el resultado de su aplicación. Además, en razón de

que la presunción *iuris et de iure* redundaba en desmedro del derecho de defensa de ambas partes.

Ahora bien, mediante sentencia del 18 de febrero de 1955, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Comercial, Penal Especial y Contencioso Administrativo revocó la decisión de la anterior instancia y, consecuentemente, rechazó la demanda. Para así decidir, sostuvo, en primer lugar, que la operatoria bajo análisis constituía, en realidad, un desdoblamiento de una misma entidad; desdoblamiento en donde la firma distribuidora de los films representaba el aspecto comercial en nuestro país, mientras que le correspondía, a la radicada en el extranjero, la faz industrial como productora de las películas. En ese sentido, el tribunal postuló que si bien el art. 13 de la ley 11.682 no seguía las normas generales -fijadas en la ley 11.682- para determinar la utilidad neta, era preciso tener presente que el fisco no estaba facultado para determinar, en las compañías extranjeras, la materia imponible. Ello en razón de que escapaba a la jurisdicción de su potestad tributaria.

Desde esa perspectiva, interpretó que el legislador había formado una categoría razonable de contribuyentes, atendiendo a que el organismo fiscal no podía determinar, en las compañías extranjeras, la materia imponible. En este sentido, postuló que el art. 13 de la ley 11.682 salvaba la posible desigualdad entre las empresas cinematográficas extranjeras -con utilidades no controladas por el fisco- y las entidades nacionales dedicadas a las mismas actividades.

Asimismo, juzgó que la prueba pericial, rendida mediante el examen de los libros de 20th Century Fox Inter America Inc., constituía un método indirecto para establecer el costo de producción de las películas, mediante la reducción de determinadas tablas de amortización. De manera que el costo de producción, que fijaba el informe pericial, no era el real, sino un costo puramente estimativo. Y, entre la estimación pericial y la establecida por el legislador argentino, el tribunal entendió que era justo y necesario aceptar la prevista en el art. 13 de la ley 11.682.

7.3.2.3. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA

La Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó, mediante sentencia del 23 de junio de 1955, la decisión de la Excma. Cámara. En este sentido, interpretó que se encontraba en discusión la constitucionalidad del art. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947), en

cuanto obligaba a las empresas cinematográficas extranjeras a liquidar el impuesto a los réditos sobre el cincuenta por ciento (50%) de las regalías que les eran giradas o acreditadas por la explotación de películas en el país. De acuerdo al tribunal, el fundamento del planteo de inconstitucionalidad, formulado por las demandantes, radicaba en el hecho de que el tratamiento acordado, a las compañías cinematográficas extranjeras, resultaba desigual con relación al que se aplicaba, por la misma ley de réditos, a las compañías cinematográficas nacionales. Ello en razón de que a estos se les permitía liquidar el gravamen sobre el saldo neto, que restaba de las entradas una vez que se hubiesen descontado los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente del rédito. Mientras que a la actora no le era admitido establecer la verdad y cuantía de los egresos efectuados para obtener los réditos de fuente argentina.

En relación al planteo de inconstitucionalidad, la Corte Suprema señaló que el legislador, ante la condición especialísima en que se desarrollaba el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear -con esa actividad comercial e industrial- una categoría también especial de contribuyentes. No exclusivamente porque fuese extranjeras las empresas, sino en razón de las formas o maneras como realizaban sus actividades, que no permitían al fisco un análisis del negocio semejante al que se practicaba con las compañías argentinas que producen y exhiben películas.

El tribunal agregó que la cuestión constitucional planteada por las actoras, en el sentido de que existía desigualdad cuando la ley no acordaba la posibilidad de demostrar la extensión y cuantía de su verdadero rédito de fuente nacional, presentaba la permanente dificultad en que se encuentra el fisco para llegar a un efectivo esclarecimiento del punto. Puso como ejemplo el intento de las demandantes de librar exhortos a los Estados Unidos de Norteamérica, con el objeto de obtener los elementos de demostración de la utilidad neta; intento que, de considerarse normal, obligaría al Estado a designar representantes en el extranjero para controlar las constancias de libros comerciales de las compañías cinematográficas que exhiben sus películas en la Argentina.

A partir de ello, la Corte Suprema concluyó que la variante que representaba el art. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947), respecto a los principios generales que informaban la ley de impuesto a los réditos, se fundaba en la dificultad inicial y permanente para determinar el monto referente al desgaste real sufrido por las películas cinematográficas en el país,

aparte de que el análisis de los costos habría que realizarlo en el extranjero. Ello justificaba, desde la óptica del tribunal, la adopción de un sistema tributario distinto del que se aplicaba a los productores y exhibidores nacionales. Además, afirmó que no se había demostrado que existiera una diferencia que importase arbitrariedad u hostilidad manifiesta entre lo que pagaban, por el mismo impuesto, unas y otras compañías.

7.3.3. “ASOCIACIÓN DE SOCIOS ARGENTINOS DE LA O.T.I.”

7.3.3.1. HECHOS DEL CASO

En la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I. c. D.G.I. s. Repetición D.G.I.”¹¹⁴³, la actora demandó al fisco nacional por repetición del impuesto a las ganancias que había retenido por los pagos, girados a la Organización de la Televisión Iberoamericana (O.T.I.), en concepto de derechos de transmisión televisiva de los juegos olímpicos de Barcelona del año 1992. De acuerdo a la contribuyente, la operación no se encontraba alcanzada por el art. 13, inc. c), de la ley de impuesto a las ganancias.

En este sentido, cabe destacar que el Estado español (lugar de celebración de los juegos olímpicos), junto con el Comité Olímpico Internacional (C.O.I.), organizaron la competencia y contrataron su transmisión televisiva con terceros interesados. Entre ellos, la O.T.I., entidad no lucrativa con sede en México, conformada por canales abiertos de televisión de diversos países, que se desempeñaba como mandataria de estos. La Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I. (A.S.A.O.T.I.), entidad sin fines de lucro, agrupaba a los socios argentinos de la O.T.I., con el fin de reducir los costos que implicaba la actuación directa e individual ante esta.

De acuerdo al planteo de la demandante, si bien había convenido con la O.T.I. los derechos de transmisión, no efectuó una operación comercial. Ello en razón de que la suma que había remitido al exterior no importó el pago de un precio, sino una parte proporcional de los gastos totales generados por la transmisión de la competencia, sin que existiera connotación de lucro alguna. A partir de ello, entendía que el art. 13, inc. c), de la ley de impuesto a las ganancias, vigente a la sazón, gravaba la mera hipótesis de compra de señales en el exterior para su explotación comercial en el país; supuesto que, por las

¹¹⁴³ CSJN, “Asoc. De Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición”, Fallos: 324:920, sent. del 3 de abril de 2001.

características descriptas, no se había realizado en el caso bajo análisis. En su interpretación, la ley partía de la existencia de una ganancia -que, en la especie, no existía- para presumir, sin admitir prueba en contrario, que el cincuenta por ciento (50%) de la misma era de fuente argentina y, por ende, resultaba susceptible de gravamen. En subsidio, planteó la inconstitucionalidad del art. 13, inc. c), de la ley de impuesto a las ganancias, en razón de que, al cobrar un tributo sin que existiera ganancia alguna, resultaba contrario al derecho de propiedad y al principio de igualdad.

El fisco argentino, por su parte, solicitó el rechazo de la demanda, en el entendimiento de que el art. 13, inc. c), de la ley del gravamen debía armonizarse con los arts. 1º y 5º de la misma ley. A partir de ello, interpretó que el pago realizado a la O.T.I. de México, por la de Argentina, se encontraba alcanzado por el gravamen. En este sentido, expresó -en lo sustancial- que los contratos que celebraba la O.T.I. poseían un claro contenido económico, ya que, mediante ellos, adquiría los derechos de transmisión que cedía a sus socios, a cambio del prorrateo de gastos conforme el "convenio de distribución de costos".

7.3.3.2. LAS SENTENCIAS DE PRIMERA Y SEGUNDA INSTANCIA

El juez de primera instancia rechazó la demanda, con fundamento en que el hecho imponible, contemplado en los arts. 1, 5 y 13 de la ley de impuesto a las ganancias, se había configurado. Ello en razón de que existía un precio, pagado por la O.T.I. a los organizadores de los Juegos Olímpicos, sin que resultara óbice la naturaleza de la justa deportiva ni la ausencia de fines de lucro en la O.T.I. y en la actora. Además, rechazó el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la actora, en el entendimiento de que esta debería haber expresado, clara y concretamente, la incompatibilidad entre el art. 13, inc. c), de la ley de impuesto a las ganancias y la Constitución nacional.

La Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, por su parte, revocó el pronunciamiento de la instancia anterior y, consecuentemente, hizo lugar a la repetición. Para así decidir, tomó en consideración la ausencia de finalidad lucrativa en la O.T.I. de México y que la suma, remitida desde el país, solo cubría la parte del costo asignada a la actora, sin generar utilidad alguna. Sostuvo, a su vez, que la presunción del art. 13, inc. c), de la ley de impuesto a las ganancias, al tener carácter absoluto, no permitía demostración en contrario, por lo que

su aplicación mecánica conduciría, en el caso concreto, a un resultado contrario a normas constitucionales. En particular, a los principios de capacidad contributiva y razonabilidad. Agregó, además, que la utilización de técnicas legales presuntivas no resultaba en principio objetable, mientras su utilización no resultara arbitraria ni se gravara una capacidad económica ficticia.

7.3.3.3. LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA

En su sentencia del 3 de abril de 2001, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación¹¹⁴⁴, hizo lugar al recurso extraordinario federal deducido por el fisco nacional, revocó la sentencia de la Cámara Federal y rechazó la demanda de repetición.

Para así decidir, aclaró, en primer lugar, que la sentencia de la Excma. Cámara importaba declarar la inconstitucionalidad del art. 13, inc. c), de la ley de impuesto a las ganancias. En ese marco, sostuvo que determinadas rentas de origen argentino, obtenidas en nuestro país, resultaban ganancias gravadas para los contribuyentes, a pesar de que estos residieran en el exterior. Agregó que, en estos casos, la potestad tributaria del Estado se fundamentaba en que la riqueza obtenida se había logrado merced a un cúmulo de circunstancias, donde había intervenido tanto el esfuerzo del contribuyente como del grupo social al cual este pertenece, y también por la acción del propio Estado. Era fruto, así, de la conexión de la riqueza con el medio social que la valoriza y la torna apta para realizar el progreso de la comunidad, sin que pudiese atribuirse, en forma exclusiva, ni al esfuerzo del factor trabajo, ni del capital, ni de ambos en forma combinada.

Ahora bien, la Corte Suprema destacó que, en ciertos supuestos -como el contemplado en el art. 13 de la ley de impuesto a las ganancias-, las ganancias obtenidas por un sujeto del exterior daban lugar a la aparición de varios problemas y dificultades insalvables. Tanto en lo relativo a la fuente de su obtención, a la determinación y fiscalización de su cuantía, como así también en lo concerniente al aseguramiento de su recaudación. Para solucionar el último de los problemas indicados, se recurrió a la figura del agente de retención. Para acotar y solucionar los otros dos problemas, el legislador se

¹¹⁴⁴ PGN, “Asociación de Socios Argentinos de la OTI c/ Dirección General Impositiva s/ Repetición D.G.I.”, A. 124. XXXIV, dict. del 22 de junio de 2000.

valió de ciertas presunciones para determinar el origen de la ganancia y su cuantía. De lo contrario, añadió, resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme la cual los resultados debían atribuirse a la fuente nacional y al extranjero.

Remitiéndose especialmente al precedente “Fox Film de Argentina S.A.”¹¹⁴⁵, el tribunal cimero sostuvo que el legislador, ante la condición especialísima en que se desarrollaba el negocio de las películas a exhibir por parte de compañías extranjeras, se vio en la necesidad de crear una categoría especial de contribuyentes. No exclusivamente por su carácter de extranjeras, sino en razón de las formas o maneras como realizaban sus actividades, que no permitían al fisco un análisis del negocio semejante al que se practica sobre las compañías nacionales. Y aludió, en relación a la determinación de la extensión y cuantía del rédito de fuente argentina, a la permanente dificultad en que se encontraba el organismo fiscal para llegar a un efectivo esclarecimiento del punto.

Desde esta perspectiva, entendió que el mecanismo, articulado por el legislador para el tratamiento fiscal de ese tipo de rentas, resultaba constitucionalmente admisible. Máxime si se tenía en cuenta que la declaración de inconstitucionalidad de una ley constituía la última *ratio*¹¹⁴⁶, por lo que no cabía formularla sino cuando un acabado examen del precepto conducía a la convicción cierta de que su aplicación conculcaba el derecho o la garantía constitucional invocados¹¹⁴⁷. Agregó, además, que la colisión con los principios y garantías de la Constitución Nacional debía surgir de la ley misma, y no de la aplicación irrazonable que de ella se hiciera en el caso concreto.¹¹⁴⁸

Por otro lado, precisó que el contribuyente gravado por la norma era el ente que había organizado y llevado a cabo la transmisión de la señal televisiva, es decir el Estado Español y el Comité Olímpico Internacional. Por lo tanto, era su capacidad contributiva, presumida por el art. 13 de la ley de impuesto a las ganancias, la que el legislador había

¹¹⁴⁵ Fallos: 232:52.

¹¹⁴⁶ Fallos: 302:1149; 303:1708, entre muchos otros.

¹¹⁴⁷ Fallos: 315:923.

¹¹⁴⁸ Fallos: 317:44.

tomado en consideración al momento de gravarlo. Y era la renta de fuente argentina, obtenida por los aludidos sujetos, la que constituía, en el caso, el objeto del gravamen.

Desde esta perspectiva, el tribunal aclaró que no se discutía que el papel que les había cabido en la contratación de la transmisión, tanto a la actora como a la O.T.I. de México, era meramente instrumental. Tampoco que ambas eran mandatarias -en diverso grado- de los canales de televisión de los países iberoamericanos que las conformaban, adquiriendo los derechos de emisión "por cuenta y orden" de sus respectivos asociados. Además, no se encontraba controvertido que su función fuese la de crear las condiciones técnico operativas para que los asociados pudieran tomar la señal, ni que los pagos realizados por estos cubrieran exclusivamente los costos incurridos en cada oportunidad, sin que se generara utilidad alguna para ellas.

Sin embargo, apuntó que tales extremos resultaban inconducentes para avalar la pretensión de la actora, pues no era su capacidad contributiva -ni la de la O.T.I.- la que estaba involucrada. Por lo tanto, el hecho de que carecieran de todo fin de lucro, como asimismo la forma en que distribuía la O.T.I. el precio pagado entre sus socios miembros (incluidos, obviamente, los de Argentina), resultaban irrelevantes para arribar a la solución del entuerto planteado.

Finalmente, la Corte Suprema destacó que la demandante, en tanto resultaba agente de retención, solo se encontraba autorizada a demandar la repetición de impuestos, regidos por la ley 11.683, en los supuestos en los que el cumplimiento del deber, que la legislación les imponía, había derivado en un perjuicio personal¹¹⁴⁹. En ese marco, interpretó que la actora no había alegado, ni mucho menos probado, la existencia y acreditación de tales extremos. En rigor de verdad, se había limitado a impugnar la constitucionalidad del gravamen con fundamento en su capacidad contributiva, siendo que, en verdad, la riqueza gravada pertenecía a un tercero.

7.4. LINEAMIENTOS JURISPRUDENCIALES DE LA SEGUNDA ETAPA

Como se ha visto, los casos jurisprudenciales, agrupados en la segunda etapa, se caracterizan por comprender planteos constitucionales, formulados por los contribuyentes o los agentes de retención, contra las reglas de rédito o ganancia neta, de carácter rígido,

¹¹⁴⁹ Confr. arg. Fallos: 306:1548; 320:1302.

instauradas a partir del año 1946; reglas que, en rigor de verdad, constituyeron una acertada respuesta legislativa frente a las complejas controversias que había generado deferir, en el sujeto del exterior, la determinación, sobre base real, del rédito neto sujeto a impuesto.

A partir de lo expuesto, resulta claro que, a diferencia de las controversias de la primera etapa, los casos analizados en la segunda etapa comprendían verdaderos planteos constitucionales contra las reglas de rédito y ganancia neta previstas en los arts. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947) y de la ley 20.680 (texto según la ley 23.260). En ese marco, la Corte Suprema tuvo que decidir, en las causas “Fox Film de la Argentina S.A.” y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”, respecto a la validez de las mentadas reglas, que eran tachadas de inconstitucionales por violatorias de los derechos de propiedad y de los principios de igualdad y de razonabilidad.

En ambos casos, el tribunal cimero confirmó la constitucionalidad de las reglas de rédito o ganancia neta. Para así decidir, destacó que, de no existir tales reglas, resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme a la cual los resultados debían atribuirse a la fuente nacional. Además, señaló que el legislador, ante la condición especialísima en que se desarrollaba el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear -con esa actividad comercial e industrial- una categoría también especial de contribuyentes. No exclusivamente porque fuesen extranjeras las empresas, sino en razón de las formas o maneras como realizaban sus actividades, que no permitían al fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que producen y exhiben películas.

En definitiva, se advierte que, en esta segunda familia de fallos, el tribunal cimero formuló una cerrada defensa de las reglas de rédito o ganancia neta previstas en los arts. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947) y 20.628 (texto según la ley 23.260). Atendiendo a las dificultades objetivas para controlar y fiscalizar al sujeto del exterior, entendió que el mecanismo, articulado por el legislador para el tratamiento fiscal de ese tipo de rentas, resultaba constitucionalmente inobjetable.

7.5. COROLARIO

El estudio de los casos resueltos por la Corte Suprema, en donde se abordó la cuestión relativa a la determinación del rédito o ganancia neta atribuible a sujetos del exterior, permite comprender las razones que dieron lugar al nacimiento de las reglas rígidas de valoración, aplicables a los aludidos sujetos, en la legislación del impuesto a la renta de nuestro país.

En este sentido, se ha advertido, a partir del análisis de los casos de la primera etapa, que el sistema contemplado originariamente en la ley 11.682, en cuanto defería en el sujeto del exterior la determinación de su rédito de fuente argentina, resultaba, desde el punto de vista de política tributaria, desacertado e inconveniente. En efecto, las limitaciones probatorias de la administración fiscal y de los contribuyentes, el creciente fenómeno de la integración vertical empresarial y la falta de consenso respecto a la forma de reconstruir la base imponible, entre otras cuestiones, llevaron a la multiplicación de las controversias. El fisco, por un lado, pretendía imponer una estimación sobre base presuntiva del rédito neto, pero sin mayores elementos para sustentar técnicamente el porcentaje de fuente argentina que determinaba. Los contribuyentes, por el otro, pretendían, en general, que se aceptasen niveles de rédito neto menores, a pesar de que tales niveles eran resultado de cálculos arbitrarios y se encontraban sustentados en prueba que, en su mayoría, se encontraba disponible en el exterior.

De esta manera, los casos jurisprudenciales de la primera etapa traslucen complejas discusiones de hecho y prueba, que fueron decididas por el tribunal cimero en base a las reglas de la carga de la prueba (“Warner Bros.”¹¹⁵⁰ y “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”¹¹⁵¹), o a una reprochable interpretación de las peticiones, principales o subsidiarias, de las partes (“Warner Bros.”¹¹⁵²). Evidentemente, la reconstrucción de la base imponible sobre base real, en relación a sujetos del exterior, presentaba, para todos los actores involucrados, dificultades insalvables. Para el fisco, porque no podía controlar costos y gastos incurridos en el exterior, y tenía serias dificultades para justificar, técnicamente, las estimaciones presuntivas que realizaba. Para los contribuyentes, en

¹¹⁵⁰ Fallos: 190:547.

¹¹⁵¹ Fallos: 201:117.

¹¹⁵² Fallos: 221:644.

razón de que, en caso que pudiesen adoptar un criterio técnicamente aceptable, no podían probarlo, o su prueba resultaba onerosa y controvertible -al realizarse en el exterior-. Para los tribunales, porque lo novedoso y complejo de la cuestión, y las deficiencias técnicas de los métodos de reconstrucción de la base imponible propuestos por las partes, tornaban harto difícil el dictado de pronunciamientos técnicamente fundados y sustentados en los hechos de la causa.

Además, la problemática derivada de la integración vertical de las empresas, frecuente en la industria cinematográfica a pesar de su novedad, no contaba con una respuesta eficaz por parte del sistema normativo. A diferencia de lo que ocurre en la actualidad, en donde el análisis funcional, en materia de precios de transferencia, brinda una serie de directivas que pueden utilizarse para delinear, con claridad, la transacción bajo análisis. Lo cierto es que, en ese entonces, la determinación de la fuente de la ganancia y su extensión, frente a operaciones estrechamente integradas, resultaba quimérica. La mejor prueba de lo expuesto lo constituyen los casos de la primera etapa, en donde el tribunal cimero llegó a diferentes porcentajes de rédito neto de fuente argentina, en base a criterios que no consultaban los activos, riesgos y funciones de las partes, ni mucho menos se apoyaban en métodos técnicos basados, por ejemplo, en la comparabilidad de operaciones o de rentabilidad de las industrias.

En un contexto signado por la alta conflictividad y la falta de herramientas técnicas para reconstruir la base imponible atribuible a los sujetos del exterior, la incorporación de reglas rígidas de beneficio neto, acaecida en el año 1946, parece haber constituido una reacción razonable por parte del legislador. En este sentido, el legislador suprimió, en el caso de las compañías cinematográficas, la posibilidad de que el sujeto del exterior pudiese determinar su rédito neto de fuente argentina, y, en su lugar, estableció una regla rígida con el porcentaje de rédito neto aplicable. Con el correr de los años, las reglas rígidas de rédito o ganancia neta, aplicables a los sujetos del exterior, fueron ganando terreno en el marco de la imposición sobre la renta, hasta que, con la reforma del año 1985 a la ley de impuesto a las ganancias, se convirtieron en el principio general.

Ahora bien, el problema de hecho y prueba, que se suscitaba en la primera etapa para la determinación del rédito imponible para sujetos del exterior, se convirtió en un problema constitucional derivado de la rigidez de las reglas de rédito o ganancia neta

establecidas por el legislador. Los casos, analizados en la segunda etapa, evidencian este nuevo foco de conflicto, que se extiende hasta la actualidad.

En efecto, en la causa “Fox Film de la Argentina S.A. c. Estado Nacional Argentino s. Repetición (Réditos)”¹¹⁵³, el contribuyente objetó, con sustento en el principio de igualdad constitucional, que, a diferencia de los residentes argentinos, los sujetos del exterior no podían determinar su rédito neto, sujeto a impuesto, sobre base real. La respuesta del tribunal cimero, que también replicó en el caso “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”¹¹⁵⁴ del año 2001, destacó que el legislador, ante la condición especialísima en que se desarrollaba el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear -con esa actividad comercial e industrial- una categoría también especial de contribuyentes. A partir de ello, concluyó que la variante que representaba el art. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947), respecto a los principios generales que informaban la ley de impuesto a los réditos, se fundaba en la dificultad inicial y permanente para determinar el monto referente al desgaste real sufrido por las películas cinematográficas en el país, aparte de que el análisis de los costos habría que realizarlo en el extranjero. Ello justificaba, desde la óptica del tribunal cimero, la adopción de un sistema tributario distinto del que se aplicaba a los productores y exhibidores nacionales.

El tribunal agregó que la cuestión constitucional planteada por la actora, en el sentido de que existía desigualdad cuando la ley no acordaba la posibilidad de demostrar la extensión y cuantía de su verdadero rédito de fuente nacional, presentaba la permanente dificultad en que se encuentra el fisco para llegar a un efectivo esclarecimiento del punto. Puso como ejemplo el intento de la demandante de librar exhortos a los Estados Unidos de Norteamérica, con el objeto de obtener los elementos de demostración de la utilidad neta; intento que, de considerarse normal, obligaría al Estado a designar representantes en el extranjero para controlar las constancias de libros comerciales de las compa as cinematográficas que exhiben sus películas en la Argentina.

En esta segunda familia de fallos, se advierte que la Corte Suprema formuló una cerrada defensa de las reglas de rédito o ganancia neta previstas en los arts. 13 de la ley

¹¹⁵³ Fallos: 232:52.

¹¹⁵⁴ Fallos 324:920.

11.682 (t.o. 1947) y 20.628 (texto según la ley 23.260). Atendiendo a las dificultades objetivas para controlar y fiscalizar al sujeto del exterior, el tribunal entendió que el mecanismo, articulado por el legislador para el tratamiento fiscal de ese tipo de rentas, resultaba, en principio, constitucionalmente admisible.

Si bien entre el dictado de los fallos “Fox Film de la Argentina S.A.” y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.” transcurrieron 46 años, lo cierto es que el contexto normativo no había cambiado sustancialmente. La ley de impuesto a las ganancias, en su versión del año 1992 -periodo fiscal involucrado en el marco de la última causa citada-, todavía mantenía el principio de la fuente para gravar las ganancias de residentes y no residentes, no existía siquiera el concepto de intercambio de información tributaria y recién en 1998 se incorporaría la moderna metodología de precios de transferencia. Lo cual implicaba que, como principio, resultaban impositivamente indiferentes los actos o hechos económicos acaecidos en el exterior, las posibilidades del fisco argentino de controlarlos eran prácticamente nulas y no existía, desde el punto de vista técnico, una metodología para reconstruir la utilidad de sujetos del exterior o para formular análisis de comparabilidad que los tuvieran en consideración.

En ese contexto, no puede más que coincidirse con las sentencias del tribunal cimero en esta segunda etapa. No existía una discriminación en función del elemento extranjero, sino que se había conformado una categoría especial de contribuyentes con sustento en que, por sus particulares características, presentaban dificultades en relación a la determinación de la extensión y cuantía del rédito de fuente argentina.

Finalmente, cabe destacar que ambas etapas se caracterizan por la falta de herramientas normativas, a disposición de los operadores jurídicos, para hacer frente a los problemas, relativos al origen de la fuente y su extensión, que planteaba la realidad comercial involucrada.

En efecto, la integración vertical de empresas, analizada en el caso “Warner Bros.”¹¹⁵⁵, era conceptuada, por la Cámara Nacional de Apelaciones (Sala de lo Contencioso-Administrativo), como una fusión, imposible de separar, entre los dos factores de integración del negocio cinematográfico: el capital (películas), por una parte,

¹¹⁵⁵ Fallos: 221:644.

y el trabajo (comercialización), por la otra. Se advierte, entonces, que tal fenómeno se erigía en un serio obstáculo, prácticamente insalvable, para determinar la fuente de la renta y su extensión. En cambio, en la actualidad, si bien la integración vertical empresarial continúa presentando problemas en el ámbito impositivo, el legislador ha incorporado herramientas técnicas, como el análisis funcional en materia de precios de transferencia, que permiten abordarlo eficazmente.

La controversia, resuelta en el marco de la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”¹¹⁵⁶, constituye otro claro ejemplo de lo expuesto. Se recuerda que, en la aludida causa, el contribuyente, una entidad sin fines de lucro, pretendía que no se le aplicara la regla de ganancia neta, prevista en el art. 13, inc. c), de la ley de impuesto a las ganancias, con fundamento en el acuerdo de costos compartidos que había celebrado. De acuerdo al contribuyente, el monto girado al exterior no constituía un precio, sino una parte proporcional de los gastos totales generados por la transmisión de los juegos olímpicos, sin que existiese connotación de lucro alguno.

Lo cierto es que, en la actualidad, la normativa de precios de transferencia contempla ese tipo de acuerdos, y brinda directivas para determinar, entre otros aspectos, los participantes, el valor de los aportes y su tratamiento impositivo¹¹⁵⁷. Bajo el actual marco normativo, no existen dudas en relación a que el tratamiento impositivo, atribuible a este tipo de pagos, debe ser idéntico al que le resultaría aplicable en caso que se prescindiera del mentado acuerdo¹¹⁵⁸. Tomando en cuenta los hechos de la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”, debía otorgarse, a los pagos realizados por la actora, el mismo tratamiento que les hubiese correspondido en caso que los mismos hubiesen sido realizados directamente al Estado español y al Comité Olímpico Internacional. Esta solución, que fue la finalmente adoptada por la Corte Suprema, no era para nada evidente en ese entonces. Tan es así que, si bien el planteo del contribuyente no prosperó, tuvo favorable acogida por parte de la Cámara Federal. Lo cual resulta

¹¹⁵⁶ Fallos 324:920.

¹¹⁵⁷ En este sentido, cabe destacar que el Capítulo VIII de las *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, publicada por la OCDE en enero de 2022, se encuentra enteramente dedicado al estudio y regulación de los acuerdos de costos compartidos (*Cost Contribution Arrangements* en inglés).

¹¹⁵⁸ Conf. OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, París, 2022, pág. 361 y ss.

entendible, atendiendo a que la regulación de los referidos “acuerdos de costos compartidos”, que resultaban novedosos en ese entonces, no existía en la legislación impositiva vigente a la sazón.

8. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS REGLAS DE GANANCIA NETA APLICABLES A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

8.1. INTRODUCCIÓN

El presente capítulo tiene por objeto enjuiciar la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta, contempladas en la LIG, que resultan aplicables a beneficiarios del exterior. Cabe aclarar, en este punto, que el análisis propuesto no se centrará en las particulares características de cada una de las aludidas reglas, aunque su conocimiento - como se ha visto en el Capítulo 6- no deja de ser relevante para entender su común origen y finalidad. En ese marco, el análisis se enfocará en las características comunes que comparten, con el objeto de evaluar su compatibilidad con los principios y derechos constitucionales de la tributación.

Ahora bien, como se adelantó en el Capítulo 2, uno de los principales obstáculos, para abordar el estudio de las reglas de ganancia neta, consiste en la gran imprecisión conceptual que caracteriza a la jurisprudencia y doctrina nacional en lo que respecta a la técnica presuntiva. Por lo que se impone analizar, con carácter preliminar, la naturaleza jurídica de las reglas de ganancia neta aplicables a los beneficiarios del exterior; reglas que, de acuerdo a la doctrina y jurisprudencia nacional mayoritaria, constituyen presunciones jurídicas que, en general, no admiten prueba en contrario.¹¹⁵⁹

Cabe destacar, en este punto, que la cuestión relativa a la naturaleza jurídica de las reglas de ganancia neta reviste particular importancia. Ello en razón de que, como se ha estudiado en el Capítulo 4, los distintos institutos, comúnmente encuadrados bajo el rótulo de “técnicas presuntivas”, cumplen, en general, funciones distintas en el ordenamiento jurídico, y su forma de relacionamiento, con los principios y derechos constitucionales de la tributación, también difiere. De esta manera, se ha visto, por ejemplo, que las reglas de valoración no suponen un conflicto con el derecho de defensa del contribuyente, a diferencia de lo que ocurre con las presunciones jurídicas.

¹¹⁵⁹ Conf. NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., ob. cit., págs. 52/55; GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos...*, cit., págs. 223/225; REY, Daniela C., “Tratamiento de las agencias...”, cit., pág. 69; ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, ob. cit., págs. 498/501.

Por otro lado, el estudio del origen y evolución normativa de las reglas de ganancia neta aplicables a sujetos del exterior, formulado en el Capítulo 6, ha permitido advertir una serie de cuestiones relevantes. Entre estas, se destaca que, en el sistema original de la ley de impuesto a los réditos -e inclusive durante parte de la vigencia de la ley de impuesto a las ganancias-, el principio general era que el sujeto del exterior debía liquidar su rédito o ganancia neta, de fuente argentina, sobre base real. Además, que las importantes controversias, generadas a raíz de la implementación del mentado sistema de determinación sobre base real, originaron la incorporación de las actuales reglas de rédito o ganancia neta.

Resulta claro, entonces, que la adopción de las aludidas reglas constituyó una decisión necesaria y razonable del legislador, en un contexto de avance de la técnica comparativamente menor; contexto, vale destacar, signado por la carencia de herramientas metodológicas de reconstrucción de la utilidad empresaria y con un organismo fiscal con serias limitaciones para controlar y fiscalizar la renta atribuible a los grupos multinacionales.

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que el sistema actualmente vigente de reglas de ganancia neta tuvo origen en la falta de herramientas técnicas y normativas, a disposición del fisco y de los contribuyentes, para poder determinar, sobre bases fundadas, la forma de declarar el rédito neto de fuente argentina. Ahora bien, el gran interrogante, que motiva la presente investigación, es si los profundos cambios técnicos y normativos, operados entre la primigenia incorporación de este tipo de reglas en la década de 1940 y la actualidad, pueden poner en conflicto las aludidas reglas con los derechos y principios constitucionales de la tributación. Especialmente teniendo en cuenta que la jurisprudencia de la Corte Suprema, aplicable al enjuiciamiento de la técnica presuntiva en el derecho tributario, parece exigir que este tipo de normas superen un estricto control de razonabilidad. Con el aditamento que, en el ejemplar precedente “García, María Isabel”¹¹⁶⁰, el tribunal cimero censuró, tomando en consideración el avance tecnológico operado, la inexplicable perduración en el tiempo de un standard patrimonial en la LIG que había sido incorporado varias décadas atrás.

¹¹⁶⁰ “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 342:411.

Desde esta perspectiva, resulta necesario estudiar los principales cambios normativos, operados en la legislación del impuesto a la renta de nuestro país, que podrían tener incidencia en el análisis de constitucionalidad que constituye el objeto de la presente investigación.

Los interrogantes que resulta necesario contestar son fundamentalmente dos. En primer lugar, si resulta técnicamente posible que los beneficiarios del exterior declaren, sobre bases técnicamente fundadas, su ganancia neta real. Ello en razón de que el principio de capacidad contributiva, cuyo estudio ha sido abordado en el Capítulo 4, otorga primacía a la determinación de la renta sobre base real, por sobre la base presunta, ficta o imputada. En segundo lugar, si tal determinación podría ser pasible de control por parte de la administración fiscal, sin que ello suponga un esfuerzo desmedido por parte de esta. Caso contrario, se encontrarían comprometidos los principios de igualdad y de generalidad ya que una declaración jurada que no puede ser controlada significa, en los hechos, que el pago del tributo se torna potestativo para el contribuyente.

En ese marco, se estudiará la incorporación de la moderna metodología de precios de transferencia y de los acuerdos preventivos de precios, con el objeto de determinar si resulta técnica y jurídicamente posible declarar, sobre bases técnicamente fundadas, la ganancia neta real correspondiente a sujetos del exterior.

A su vez, se analizará la incorporación del principio de renta mundial en la LIG, con el objeto de determinar si este supone la posibilidad de fiscalizar y controlar utilidades o pérdidas generadas íntegramente en el exterior. En esa misma línea, se estudiará la evolución del intercambio internacional de información tributaria entre estados, que, en palabras de CALDERÓN CARRERO, permite al organismo fiscal ser tan global como el contribuyente al cual controla.¹¹⁶¹

Su estudio, vale destacar, permitirá dimensionar las posibilidades con las que cuenta el organismo recaudador, en la actualidad, para controlar y fiscalizar hechos imposables o actividades acaecidas en el exterior. Lo cual pondrá bajo examen la coherencia interna de la LIG, atendiendo a que la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta encuentra

¹¹⁶¹ Conf. CALDERÓN CARRERO, J. M., “Artículo 26 MC OCDE 2000: la cláusula de intercambio de información”, en Ruíz García, J. R. y Calderón Carrero, J. M., *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la elusión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barré de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004.

justificativo en la dificultad que entraña fiscalizar y controlar actividades económicas desarrolladas en el exterior.

A continuación, entonces, se analizará, en primer lugar, la naturaleza jurídica de las reglas de ganancia neta, contempladas en la LIG, que resultan aplicables a los beneficiarios del exterior. Asimismo, se reseñarán, en línea con el estudio formulado en el Capítulo 4, las principales consecuencias que, desde el punto de vista constitucional, se derivan de tal calificación. En segundo lugar, se estudiará la metodología de precios de transferencia que prevé actualmente la LIG. En ese marco, se analizará la evolución de las normas de precios de transferencia en la legislación del impuesto a la renta de nuestro país, y se abordará el estudio del novel acuerdo preventivo de precios previsto en el art. 217 de la ley 11.683. En tercer lugar, se reseñarán las principales características del principio de renta mundial en la LIG, y su incidencia en el análisis de constitucionalidad de las reglas de ganancia neta. Y, en cuarto lugar, se abordará el estudio del mecanismo de intercambio de información tributaria, sus principales hitos y las actuales posibilidades de verificación y control de contribuyentes residentes en el exterior. A partir del exhaustivo análisis del contexto normativo actualmente vigente y de su evolución, se abordará finalmente el análisis relativo a la constitucionalidad del actual sistema de reglas de ganancia neta, aplicable a beneficiarios del exterior, contemplado en la LIG.

8.2. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS REGLAS DE GANANCIA NETA

8.2.1. ANÁLISIS DE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS REGLAS DE GANANCIA NETA

En el Capítulo 6, se ha estudiado el sistema de reglas de ganancia neta aplicable a beneficiarios del exterior, su evolución histórica y la interpretación de las aludidas reglas formulada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En ese marco, se ha advertido que las mentadas reglas se caracterizan por fijar un determinado porcentaje de ganancia neta, que -en principio- varía en función de la actividad. En algunas ocasiones, la aplicación de las mentadas reglas resulta inexorable (*v.gr.* art. 104, 1° párr., incs. a, b, c, d, e y f, de la LIG), mientras que en otras se reconoce al sujeto del exterior la opción de declarar la renta neta, sujeta a impuesto, sobre base real (*v.gr.* art. 104, 1° párr., incs. g y h, de la LIG).

Asimismo, a partir del estudio y conceptualización de los distintos institutos que comúnmente se engloban bajo la categoría de “técnicas presuntivas”, se ha advertido que

estos presentan diferencias importantes; diferencias que, vale destacar, permiten explicar las distintas funciones que cumplen en el ordenamiento jurídico, y la particular forma de relacionamiento que tienen con los principios y derechos constitucionales de la tributación.

En ese marco, y atendiendo a que el objeto de la presente investigación consiste en enjuiciar la constitucionalidad del sistema de reglas de ganancia neta de la LIG, resulta evidente que el estudio de la naturaleza jurídica de las aludidas reglas reviste particular importancia. Es que, con independencia de la errática doctrina de la Corte Suprema en la materia, se ha advertido, en el Capítulo 4, que el análisis jurídico varía considerablemente en función del tipo de instituto presuntivo bajo examen.

En relación a la naturaleza jurídica de las reglas de ganancia neta, ya se ha visto que la doctrina mayoritaria se ha inclinado por considerar que se trata de presunciones. Se trataría de presunciones relativas cuando el contribuyente o responsable tiene la opción de determinar la ganancia neta sobre base real, y absolutas cuando no se contempla tal posibilidad. La posición en cuestión, vale destacar, encuentra apoyo en la literalidad de las normas que establecen las reglas bajo estudio. Por ejemplo, los arts. 10, 11, 12 -segundo párrafo- y 14 de la LIG, al establecer reglas de ganancia neta, disponen que la ganancia “*se presume, sin admitir prueba en contrario*”. A su vez, el art. 104, 2º párr., de la LIG preceptúa que el contribuyente puede optar entre las “presunciones” previstas en sus incisos g) y h), o la determinación sobre base real.

Sin embargo, se entiende que las reglas de ganancia neta, contempladas en la LIG, no responden a la estructura de las presunciones jurídicas o de las presunciones absolutas. En este sentido, cabe destacar que, como se ha expuesto en el Capítulo 2, la presunción jurídica constituye un instituto probatorio que permite considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro, distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden. Se advierte, en este sentido, que las reglas de ganancia neta, generalmente consideradas como presunciones relativas, no responden a tal caracterización.

Si se toman como ejemplo las reglas relativas a la obtención de rentas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles situados en el país (art. 104, 1º párr., inc. g, de la LIG) o por la transferencia, a título oneroso, de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país (art. 104, 1º párr., inc. h, de la LIG), se advierte que

estas no tienen por objeto permitir la prueba de un hecho (*v.gr.* obtención de ganancia de fuente argentina, en determinada magnitud) a través de la acreditación de otro (*v.gr.* alquiler, arrendamiento o venta de bienes, muebles o inmuebles, situados en el país). Sostener lo contrario supondría forzar al extremo la interpretación de la norma, además de soslayar que el juicio presuntivo del legislador agotó todos sus efectos en la fase de creación normativa. A mayor abundamiento, cabe poner de resalto que el art. 104, 2º párr., de la LIG no alude a la posibilidad de rebatir las “presunciones” previstas en los incisos g) y h) de la mentada norma, sino que concede al beneficiario la posibilidad alternativa de declarar la ganancia sobre base real. Es decir que no existiría la posibilidad de “probar en contrario” que caracteriza a las presunciones relativas, sino que se trataría de dos bases imponibles alternativas.

En lo que respecta a las presunciones absolutas, se ha concluido, en el Capítulo 2, que constituyen normas de remisión de carácter sustantivo, mediante las cuales se considera que la realización de un hecho lleva inexorablemente apareja la realización de otro hecho distinto, con el objeto de imputar al primero los efectos jurídicos atribuidos al segundo. Responden al esquema general de las normas sustantivas, en cuanto vinculan una consecuencia jurídica a la realización de un determinado presupuesto de hecho¹¹⁶²; vinculación que se realiza por remisión al régimen jurídico de otro hecho distinto.

Ahora bien, si se analizan las reglas de ganancia neta, que han sido generalmente calificadas como presunciones absolutas, se advierte que efectivamente tienen naturaleza sustantiva. Es decir, no operan en el ámbito probatorio, como sí lo hacen las presunciones jurídicas. Sin embargo, se entiende que las aludidas reglas no responden a la estructura típica de las presunciones absolutas, ya que no vinculan inexorablemente un hecho a otro con el objeto de atribuir al primero los efectos jurídicos imputados al segundo.

Descartado entonces que las reglas de ganancia neta constituyan presunciones -sean relativas o absolutas-, subsiste aun el interrogante relativo a su verdadera naturaleza jurídica. En este sentido, resulta útil recordar que, tal como se expuso en el Capítulo 6, la instauración del sistema de reglas de ganancia neta tuvo por objeto superar las complejas controversias suscitadas en relación a la determinación de la materia imponible cuando

¹¹⁶² Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, M., “De las presunciones”, cit., pág. 565.

intervenían sujetos del exterior. En un contexto signado por la alta conflictividad y la carencia de herramientas técnicas para reconstruir la base imponible atribuible a estos, la progresiva incorporación de reglas rígidas de rédito o ganancia neta constituyó una solución razonable por parte del legislador.

Ahora bien, si se analiza la estructura jurídica de las reglas de ganancia neta, se advierte que parecen limitarse a determinar el valor de ciertas operaciones a efectos impositivos. Se encuentran precedidas, claro, por el juicio presuntivo del legislador; juicio que tiene por objeto adaptar la disposición legal al curso normal de los acontecimientos. Sin embargo, la diferencia con las reglas de presunción es clara, pues, mientras estas tienen naturaleza procesal -al estar orientadas a facilitar la prueba de determinados hechos-, las reglas de ganancia neta carecen de dicha naturaleza y finalidad. En estas, el juicio presuntivo se limita a officiar de motivo para la creación de la norma.

Puede sostenerse, en este sentido, que el legislador ha estimado, respecto a ciertas actividades, determinados coeficientes de ganancia neta. Se ha producido, en consecuencia, un juicio de oportunidad entre las diversas alternativas posibles y se ha adoptado, finalmente, la solución que se consideró más óptima para los fines perseguidos. Tuvo lugar, entonces, un juicio presuntivo -en el sentido de presunción vulgar-, del que resultaron las reglas finalmente establecidas.

Como bien señala TESAURO, en este tipo de normas, si bien está latente la presencia de un juicio presuntivo, este se ha limitado a actuar como *ratio* de una norma, como motivo lógico que ha inducido al legislador a imponer una cierta disciplina de derecho sustancial¹¹⁶³. Con la particularidad, claro, que la base técnica, sobre la cual se han establecido los coeficientes, resulta harto controvertible. En efecto, y como se ha puesto de resalto en el Capítulo 6, los coeficientes de ganancia neta establecidos por el legislador no parecen tener origen en un análisis técnico de las realidades comerciales involucradas, sino que se han fijado teniendo en miras fines recaudatorios y considerando los niveles de imposición admitidos por los convenios para evitar la doble imposición suscriptos hasta entonces por el país.

¹¹⁶³ Conf. TESAURO, F., ob. cit., pág. 192.

Desde esta perspectiva de análisis, resulta razonable interpretar que las reglas de ganancia neta constituyen auténticas reglas de valoración, ya que se caracterizan por establecer el valor por el cual determinadas rentas o bienes deben ser computados en la base imponible del tributo. No se ocupan de la acreditación de hechos, sino que actúan en un momento posterior al asignar un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible.

En el caso de las “presunciones absolutas” de ganancia neta, se trata, en realidad, de reglas de valoración de aplicación inexorable. Si el beneficiario del exterior obtiene el tipo de renta tipificada por la regla de ganancia neta (*v.gr.* art. 104, 1º párr., inc. b, de la LIG), entonces debe aplicarse el porcentaje allí establecido. Con independencia de cualquier otro tipo de consideración o circunstancias. En cambio, en el caso de las llamadas “presunciones relativas” de ganancia neta, se trata, en rigor de verdad, de reglas de valoración de aplicación condicionada, ya que el beneficiario tiene la opción de optar por declarar la ganancia sobre base real (*v.gr.* art. 104, 1º párr., incs. g y h, de la LIG).

En definitiva, se entiende que las reglas de ganancia neta, previstas para beneficiarios del exterior, no constituyen presunciones, sino reglas de valoración de carácter sustantivo. Ello en razón de que se caracterizan por establecer el valor por el cual determinadas rentas o bienes deben ser computados en la base imponible del impuesto a las ganancias.

8.2.2. LAS REGLAS DE GANANCIA NETA COMO NORMAS DE VALORACIÓN. IMPLICANCIAS EN EL ANÁLISIS JURÍDICO

La correcta categorización de las referidas reglas tiene concretas y relevantes consecuencias jurídicas. No se trata de pura logomaquia, sino de análisis jurídico enraizado en sus consecuencias prácticas.

En este sentido, cabe poner de resalto que, como se ha concluido en el Capítulo 5, las reglas de valoración de aplicación inexorable pueden cumplir funciones anti-elusivas, de simplificación o de alivio de las labores de fiscalización de la administración tributaria. En el caso particular de las reglas de ganancia neta contenidas en la LIG, se advierte que su incorporación originaria en la LIG parecía cumplir con todas las mentadas funciones.

En efecto, según se ha visto en el Capítulo 7, el establecimiento de las aludidas reglas tuvo por objeto evitar las complejas controversias que se suscitaban, en el marco

de la ley de impuesto a los réditos, respecto a la correcta determinación del rédito neto, de fuente argentina, atribuible a sujetos del exterior. Por tal motivo, el legislador estableció progresivamente reglas de rédito o ganancia neta que simplificaron la liquidación del tributo y, por supuesto, aliviaron las tareas que les correspondían a los contribuyentes -la declaración de la renta- y al organismo fiscal -el control de tales declaraciones-. Resulta claro, además, que, al clausurar la posibilidad de controversias respecto a la cuantía del rédito neto, neutralizó potenciales maniobras elusivas que pudiesen capitalizar los cambiantes criterios que, respecto al tema, exhibía la jurisprudencia.

Desde el punto de vista teórico, puede sostenerse que las reglas de valoración, al coadyuvar al ejercicio de las facultades de fiscalización, control y determinación del organismo fiscal y al combatir la elusión fiscal, contribuyen a la tutela de los principios de igualdad, generalidad y capacidad contributiva. A su vez, como se trata de normas de carácter sustantivo, no generan conflictos con el derecho de defensa del contribuyente.

A partir de ello, se considera que el control constitucional de razonabilidad constituye la herramienta adecuada para poner límites a la utilización de este tipo de reglas o, en su caso, para encauzar interpretativamente su aplicación. Especialmente, cuando afectan el contenido esencial de derechos y principios constitucionales.

En este sentido, se interpreta que las reglas de ganancia neta pueden ciertamente generar tensiones o conflictos con el principio de capacidad contributiva, en razón de que representan, por definición, un cierto alejamiento de la capacidad económica real del contribuyente o responsable; alejamiento que, cuando no se encuentra adecuadamente justificado, puede resultar lesivo del mentado principio. A su vez, las aludidas reglas también pueden generar conflictos con los principios de igualdad y generalidad. Ello en razón de que resulta perfectamente factible que unifiquen el tratamiento tributario de hechos o actividades heterogéneos, a pesar de que evidencian capacidades de contribuir que deberían ser diferenciadas.

Por otro lado, cabe poner de resalto que las reglas de ganancia neta, de aplicación condicionada, cumplen funciones análogas. Es decir, traslucen finalidades anti-elusivas, de simplificación y de alivio de las labores de fiscalización y control de la administración tributaria. De esta manera, contribuyen a la tutela de los principios de igualdad,

generalidad y capacidad contributiva. A su vez, como se trata de normas de carácter sustantivo, tampoco se advierte conflicto alguno con el derecho de defensa.

Lo que las distingue de las reglas de ganancia neta de aplicación inexorable es el grado de tensión y conflicto que pueden llegar a generar con los principios de capacidad contributiva, generalidad e igualdad. Ello en razón de que, al ser de aplicación condicionada, las tensiones y conflictos deben ser matizados atendiendo a que podría sostenerse que, en último término, es la conducta (omisiva, insuficiente o negligente) del contribuyente o responsable la que desencadena su aplicación. Asumiendo, claro, que se les otorga una real posibilidad de evitar la aplicación de la regla de valor.

En definitiva, se entiende que las reglas de ganancia neta constituyen normas de valoración que, por su propia naturaleza, pueden entrar en conflicto con los principios de razonabilidad, capacidad contributiva, igualdad y generalidad. Especialmente cuando suponen un injustificado apartamiento de la realidad económica y comercial subyacente, o traslucen tratamientos diferenciales carentes de fundamento. En cambio, su naturaleza sustantiva descarta la existencia de conflictos con el derecho de defensa de los contribuyentes o responsables.

8.3. EVOLUCIÓN DEL CONTEXTO NORMATIVO ARGENTINO. PRECIOS DE TRANSFERENCIA, PRINCIPIO DE RENTA MUNDIAL E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL

8.3.1. INTRODUCCIÓN

El enjuiciamiento relativo a la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta requiere dilucidar la razón de su introducción en el marco de la ley de impuesto a los réditos y de la LIG, las funciones que cumplen en el sistema tributario y la razonabilidad de su mantenimiento en la actualidad. Esto último en razón de que, como ha sostenido el tribunal cimero en “García, María Isabel”¹¹⁶⁴, el avance técnico y normativo tiene virtualidad para erigirse en causal de inconstitucionalidad de estándares patrimoniales contenidos en la ley tributaria.

¹¹⁶⁴ “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 342:411.

En ese marco, se impone analizar los principales desarrollos que ha experimentado la LIG en materia de tributación internacional, desde la introducción de las reglas de rédito o ganancia neta hasta la actualidad. Ello en el entendimiento de que la comprensión de estos cambios constituye un elemento trascendental para evaluar la razonabilidad del mantenimiento de las aludidas reglas, en su actual configuración, en la LIG.

A continuación, entonces, se reseñará la evolución histórica de la normativa de precios de transferencia en nuestro país y sus actuales características, la incorporación del principio de renta mundial en la LIG y sus implicancias, y el nacimiento, desarrollo y estado actual del intercambio internacional de información tributaria. Si bien los aludidos institutos distan de agotar la evolución de la normativa local en materia de tributación internacional, su estrecha vinculación con los problemas de determinación y fiscalización de la materia imponible, que motivaron la introducción de las reglas de rédito o ganancia neta, los torna especialmente relevantes para el objeto de la presente investigación.

8.3.2. EL INSTITUTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

8.3.2.1. LA PROBLEMÁTICA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y EL NACIMIENTO DEL ESTÁNDAR ARM'S LENGTH

Existe consenso internacional en que cada país se encuentra habilitado para gravar las rentas producidas dentro de su jurisdicción, y que la distribución de estas, entre distintas jurisdicciones, no presenta dificultades relevantes cuando quienes negocian son partes independientes. Ello en razón de que, en este tipo de operaciones, los precios reflejan, en general, las respectivas rentas y gastos o costos¹¹⁶⁵. La globalización, sin embargo, ha introducido el fenómeno de las empresas multinacionales¹¹⁶⁶, que tienen la posibilidad de minimizar determinados costos de transacción mediante su internalización, lo cual contribuye a resolver ciertas fallas del mercado.¹¹⁶⁷

¹¹⁶⁵ Conf. GOTLIB Gabriel y VAQUERO, Fernando, ob. cit., pág. 427.

¹¹⁶⁶ Conf. PICCIOTO, Sol, *International Business Taxation, Law & Context*, Weidenfeld and Nicolson, Londres, 1992.

¹¹⁶⁷ Conf. discurso de Ronald Coase al aceptar el premio Nobel en 1991, en el que justifica la existencia de las empresas multinacionales con argumentos de análisis económico del derecho. El discurso se encuentra publicado en la siguiente dirección electrónica: <https://www.nobelprize.org/prizes/economic-sciences/1991/coase/lecture/> (última visita realizada el 28 de mayo de 2020, a las 15:43 hs.).

En principio, toda empresa multinacional representativa dispone de dos opciones alternativas para expandirse a una jurisdicción diferente a la de su casa matriz. Por un lado, puede hacerlo mediante una relación contractual con una empresa independiente que resida en la jurisdicción foránea a la que desea ingresar. Por el otro, también tiene la opción de constituir una empresa controlada (por ejemplo, una subsidiaria) que resida en dicha jurisdicción. A partir de lo expuesto, se advierte que la empresa multinacional puede optar entre dos clases de mercados para expandir sus actividades al extranjero: el mercado externo o el mercado interno. El mercado es externo cuando las transacciones de dichos bienes se realizan entre la empresa multinacional y una empresa independiente y, por tal motivo, las actividades son coordinadas espontáneamente por las fuerzas del mercado (entre las que se destaca el sistema de precios). El mercado es interno, por su parte, cuando tales transacciones se efectúan entre entidades relacionadas. Por ejemplo, entre una casa matriz y su subsidiaria. En este caso, dichas actividades son en principio coordinadas de modo centralizado por la empresa multinacional, y el precio asignado a tales transacciones suele denominarse “precio de transferencia”.

El problema de los precios de transferencia se suscita porque ciertas empresas multinacionales tienen el incentivo de manipular sus precios, con el exclusivo fin de localizar la mayor parte de sus ganancias en jurisdicciones con una carga tributaria relativamente menor. La apuntada manipulación reduce injustificadamente la base imponible de aquellos países con una carga impositiva comparativamente mayor.

Se advierte, en este punto, que el referido problema se suscita a raíz de que las transacciones entre partes vinculadas se caracterizan por la ausencia del mercado como árbitro de distribución de riquezas¹¹⁶⁸. Por tratarse de precios que no se negocian en un mercado libre y abierto, pueden desviarse de los que hubiesen sido acordados entre asociados comerciales no vinculados en transacciones comparables. Sin duda, un cambio en el precio implica la transferencia de una parte de la ganancia de un sujeto a otro, lo cual, en operaciones internacionales, conlleva a la transferencia de la renta imponible de un país a otro.

¹¹⁶⁸ Conf. SCHOUERI, Luis Eduardo, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Ed. Ábaco, Buenos Aires, 2005, cap. 37, pág. 833.

De esta manera, se explica que los precios de transferencia hayan adquirido significativa relevancia en la tributación internacional. Prácticamente todos los países, que adoptan el impuesto a la renta, contemplan disposiciones específicas para definir la incidencia de las operaciones internacionales o transfronterizas efectuadas entre empresas vinculadas. En la actualidad, la temática se encuentra exhaustivamente abordada en las “Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales” emitidas por la OCDE, a cuya aplicación remiten, con algunas variantes, las legislaciones de los países pertenecientes a ese organismo.

La temática, sin embargo, no se caracteriza por su novedad. Esas prevenciones normativas han existido desde comienzos del siglo pasado, a partir de los estudios sobre doble tributación de la Liga de las Naciones que comenzaron en el año 1921, y del Modelo de Convenio de México del año 1943. Gran Bretaña, por su parte, implementó, desde el año 1915, las primeras normas tendientes a desalentar la manipulación de los precios de transferencia, mientras que Estados Unidos de Norteamérica incorporó el primer dispositivo legal, referido a la temática, en el año 1921; si bien recién en el año 1968 elaboró las normas que establecieron los métodos de precios de transferencia. Desde entonces, numerosos países comenzaron a explorar modos de desalentar la manipulación de esta clase de precios, con el fin de proteger su base imponible.

Como resultado del aludido fenómeno, emergió el principio del operador independiente (*arm's length*), que goza de consenso mayoritario entre las naciones y fue incorporado en la normativa federal de la Argentina en el año 1943¹¹⁶⁹. En el ámbito internacional, el mentado estándar fue incorporado, en el año 1963, en el art. 9° del “Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo (OCDE)”.

Con el correr del tiempo, las disposiciones específicas, adoptadas por diversos países, han ido adquiriendo mayor grado de sofisticación, acompañando la concentración del capital, la expansión geográfica de las empresas y el impresionante volumen de las operaciones internacionales entre diferentes unidades del mismo grupo económico. Actualmente, la incidencia impositiva de los precios de transferencia es un tema muy

¹¹⁶⁹ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “The Transfer Pricing Problem: The Argentine Experience (1932-1998)”, *Revista Argentina de Teoría Jurídica*, Universidad Torcuato Di Tella, Volumen 2, junio de 2001.

estudiado en el mundo, es foco de atención prioritaria de las administraciones tributarias y, consecuentemente, un aspecto de gran atención y preocupación empresarial.¹¹⁷⁰

8.3.2.2. EL PRINCIPIO DEL OPERADOR INDEPENDIENTE. NATURALEZA JURÍDICA

Como se ha visto, es principio aceptado internacionalmente que las transacciones entre sujetos vinculados deben valorarse al precio que hubieran aplicado empresas económicamente independientes entre sí, en condiciones idénticas o muy similares a las acontecidas en relación con las operaciones que se están valorando. La expresión precios de transferencia, por su parte, ha sido acuñada, en la doctrina y práctica internacional, para designar los precios a los cuales las empresas asociadas o vinculadas han de valorar las transacciones efectuadas entre ellas.¹¹⁷¹

En ese marco, la metodología de precios de transferencia pretende asegurar que las entidades, que llevan a cabo transacciones con otras vinculadas, fijen su base imponible respetando la regla de valoración conocida como principio de “libre competencia”, “principio del operador independiente” o principio *arm's length*; principio que, vale destacar, ha sido elegido por la gran mayoría de los países, además de los que integran la OCDE, a efectos de asignar las ganancias correspondientes a transacciones entre distintos integrantes de un mismo grupo económico¹¹⁷². De esta manera, se explica que el resultado primario, de la aplicación de las normas de precios de transferencia, consista en una rectificación del valor impositivo de las operaciones. En efecto, se ajusta la materia imponible al país donde se aplicaron precios distintos a los que hubiesen pactado partes

¹¹⁷⁰ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Transferencia entre empresas vinculadas. Introducción a su tratamiento en el impuesto a las ganancias”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia*, La Ley, Buenos Aires, 2007, págs. 2/3.

¹¹⁷¹ Conf. TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, “Los Precios de Transferencia”, en Cerdón Ezquerro, Teodoro (director), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, T. II, pág. 1029.

¹¹⁷² La mayor parte de las naciones industrializadas, y los modelos vigentes de convenios para evitar la doble imposición, adoptan el criterio *arm's length* con una uniformidad destacable. Si bien no constituye propósito de este trabajo determinar el momento histórico preciso en que el citado estándar alcanzó su influencia actual, puede afirmarse con seguridad que esta era la situación hacia 1988, cuando se publicó en Estados Unidos el famoso “White Paper on Section 482”, formalmente titulado “A Study on Intercompany Pricing”, donde se resaltaba su significativa extensión.

independientes, con el consiguiente cambio -por lo menos en teoría- de la base imponible del otro país.¹¹⁷³

Como se expuso, el principio *arm's length* ha sido expresamente receptado, desde el año 1963, en el art. 9º del “Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición” de la OCDE. Reconoce que un Estado contratante puede gravar las utilidades de una empresa, que ya tributaron en el otro Estado, cuando estas habrían correspondido a la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre ambas hubiesen sido acordadas como lo habrían hecho partes independientes. En tal supuesto, dispone que ese otro Estado puede proceder a efectuar el ajuste que considere apropiado del monto del impuesto, que haya percibido sobre esas utilidades, para evitar la doble imposición¹¹⁷⁴. El Modelo de Convenio de la ONU contiene la misma indicación, aunque previendo excepciones a su aplicación.

Existen varias razones por las cuales la mayoría de los países han adoptado el estándar *arm's length*. La principal es que este propende a la igualdad de tratamiento impositivo entre miembros de grupos multinacionales y empresas independientes. Atendiendo a que coloca a las empresas vinculadas e independientes en una situación más equilibrada desde el punto de vista fiscal, el mentado estándar evita la creación de ventajas o desventajas fiscales que, de otro modo, distorsionarían las posibilidades competitivas de ambos grupos.¹¹⁷⁵

Además, la práctica ha evidenciado que el principio del operador independiente funciona efectivamente en una gran cantidad de supuestos. Por ejemplo, en casos que involucran la compra y venta de *commodities* o el préstamo de dinero, en donde un precio *arm's length* puede ser encontrado fácilmente en transacciones comparables. Asimismo, existe un importante número de supuestos en donde la comparación entre transacciones puede ser realizada al nivel de los indicadores financieros, tales como margen sobre costos, margen bruto o indicadores de utilidad neta. Lo cual no quiere decir que no existan dificultades para su aplicación en una importante cantidad de casos, como ser transacciones que involucran intangibles únicos o la provisión de servicios

¹¹⁷³ Conf. FERNÁNDEZ, Luis Omar, “Impuesto a las ganancias”, La Ley, Buenos Aires, 2009, pág. 276.

¹¹⁷⁴ Conf. TRAPÉ VILDOMAT, Montserrat, ob. cit., pág. 1029.

¹¹⁷⁵ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 36, parágrafo 1.8.

especializados. Sin embargo, no se trata de dificultades insalvables, ya que existen herramientas técnicas para su solución, como ser el método de división de ganancias.¹¹⁷⁶

En cuanto a nuestro país, el art. 17 de la LIG contempla el mismo principio del operador independiente para delimitar la ganancia de fuente argentina en operaciones entre sujetos vinculados. Dispone, en este sentido, que las operaciones entre sujetos empresa domiciliados en el país y las personas o entidades vinculadas, constituidas o domiciliadas en el exterior, serán consideradas como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes. Por su parte, el art. 127 de la LIG también somete al análisis de precios de transferencia a las transacciones realizadas por residentes en el país, o por sus establecimientos permanentes instalados en el exterior, con personas u otro tipo de entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en el extranjero con las que los primeros estén vinculados.

En lo que respecta a la naturaleza jurídica del estándar *arm's length*, ESTEVE PARDO sostiene que se trata de una norma imperativa de valoración, también conocida en la doctrina como “regla de valoración”¹¹⁷⁷. Es decir, una regla que, lejos de establecer verdades formales o apariencias jurídicas, determina el valor de un elemento relacionado con el hecho imponible del tributo. SALA GALVÁN, en cambio, destaca que, si bien el objeto de la norma sobre precios de transferencia es fijar una valoración de las operaciones vinculadas para determinar la base imponible del impuesto, el criterio de valoración se sustenta en una ficción, ya que se prescinde de la realidad fáctica y se impone un ajuste para hacerla coincidir con la realidad jurídica creada.¹¹⁷⁸

Como se ha adelantado en el Capítulo 2, el aludido estándar constituye una regla de valoración cuya aplicación resulta inexorable. En su formulación normativa, la regla del operador independiente establece que la valoración de ingresos y gastos, en el caso de transacciones celebradas entre partes vinculadas, debe realizarse conforme a las condiciones y precios que serían acordados, en condiciones normales de mercado, por

¹¹⁷⁶ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, pág. 36, parágrafos 1.8 y 1.9.

¹¹⁷⁷ Conf. ESTEVE PARDO, M. L., *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 83.

¹¹⁷⁸ Conf. SALA GALVÁN, Gemma, *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pág. 277.

partes independientes. Se advierte que no se trata de una regla de presunción, sino de valoración de rendimientos¹¹⁷⁹, a través de la cual no se pretende conocer la realidad de los hechos sino imponer un valor objetivo a estos.

Se trata, entonces, de una norma imperativa, que no guarda relación con el régimen de presunciones. Tampoco existe ficción jurídica, ya que la ley no impone la certeza jurídica de un hecho desconocido. Simplemente realiza una calificación y delimita, en función de ella, el objeto del tributo.¹¹⁸⁰

8.3.2.3. CUESTIONES TÉCNICAS RELEVANTES PARA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DEL OPERADOR INDEPENDIENTE

El principio del operador independiente requiere necesariamente definir si las operaciones entre empresas vinculadas responden, en sus prestaciones y condiciones, a las que resulten de las prácticas normales del mercado entre partes independientes. Ahora bien, para que la comparación entre las condiciones de una operación, realizada entre empresas independientes, y una operación, realizada entre sujetos vinculados, pueda servir de base para ajustar el resultado de esta última, resulta necesario que las características económicas relevantes de ambas sean comparables. En ese marco, la OCDE postula que las operaciones se considerarán comparables solo si se cumplen las siguientes condiciones: (i) que ninguna de las diferencias pueda afectar el precio o el margen -según cual de ambos elementos se considere en el método aplicable al caso-; o (ii) que cualquier efecto material pueda ser eliminado a través de ajustes razonablemente precisos.¹¹⁸¹

En este sentido, el aludido organismo postula que los factores que pueden afectar la comparación son los siguientes:

¹¹⁷⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 176. El autor señala que la mayor parte de la doctrina considera que estas reglas no constituyen propiamente presunciones, sino reglas de valoración. *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., “Cuestiones normativas...”, cit., pág. 33; ZORNOZA PÉREZ, J. J., “Determinación de los precios de transferencia en ausencia de precios de mercado comparables”, *Crónica Tributaria*, n° 67/1993, pág. 124; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales...*, cit., pág. 90.

¹¹⁸⁰ Conf. FERREIRO LAPATZA, J. J., en AA. VV., *Comentarios a la Ley del Impuesto...*, cit., pág. 112.

¹¹⁸¹ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Las guías de precios de transferencia de la OCDE y las notas sobre comparabilidad”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

- Los términos contractuales de la transacción.
- Las funciones realizadas por cada una de las partes involucradas en la transacción, ponderando especialmente los activos utilizados y los riesgos asumidos. También deben tomarse en consideración cómo esas funciones se relacionan con la creación de valor en el marco del grupo multinacional, las circunstancias que rodean la transacción y las prácticas de la industria o actividad.
- Las características del producto o del servicio objeto de la transacción.
- Las circunstancias económicas de las partes y de los mercados en los cuales operan.
- Las estrategias de negocio seguidas por las partes.¹¹⁸²

Cabe destacar, en este punto, que, en el análisis de precios de transferencia, deben examinarse cuidadosamente los términos contractuales de la transacción. No desde una perspectiva meramente formal, sino considerando si la conducta, asumida por ambas partes vinculadas, es consistente con lo pactado. En caso de discrepancia, debe prestarse preferente atención a la conducta de las partes, pues esta es la que permitirá apreciar la verdadera naturaleza de la operación y sus condiciones.¹¹⁸³

En lo que respecta al análisis funcional, la OCDE parte de la premisa que, en transacciones entre partes independientes, la retribución reflejará, en general, las funciones que cada empresa realiza -teniendo en cuenta los activos usados y los riesgos asumidos-. Por tal motivo, el aludido análisis busca identificar, en la transacción bajo análisis, las actividades y responsabilidades, los activos utilizados y los riesgos asumidos, siempre que sean económicamente relevantes. Se centra, entonces, en lo que las partes efectivamente realizan, y en las capacidades que proveen.¹¹⁸⁴

La importancia de la descripción de funciones y riesgos, al momento de realizar el análisis de precios de transferencia, resulta innegable a la luz de la teoría económica, en la que se sustenta la metodología de precios de transferencia. Ello en razón de que, a

¹¹⁸² OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 44 y ss. En igual sentido, *vid.* art. 32 del decreto reglamentario de la LIG.

¹¹⁸³ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 48 y ss.

¹¹⁸⁴ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 51 y ss. La OCDE destaca la trascendencia del riesgo para el análisis funcional, en virtud de la teoría que sostiene que el mayor riesgo asumido tiene correlato en la expectativa de un mayor retorno.

mayor cantidad o complejidad de las funciones realizadas y los riesgos asumidos, mayor será la retribución económica de las mismas, y viceversa.¹¹⁸⁵

Las diferencias en las características de los bienes o servicios, por su parte, influyen en el precio, por lo que su conocimiento resulta indispensable. Entre las más importantes, cabe destacar las características físicas de los bienes, su calidad, confiabilidad, disponibilidad y volumen operado; la naturaleza y extensión de los servicios prestados; la forma adoptada para la transacción de intangibles, el tipo de intangible, su grado de protección y los beneficios anticipados que pueda brindar su uso.¹¹⁸⁶

La necesidad de ponderar las circunstancias económicas surge en razón de que los precios *arm's length*, de los mismos bienes o servicios, pueden variar según el mercado de que se trate. En consecuencia, un nivel adecuado de comparabilidad exige que los mercados, en los cuales operan las entidades vinculadas e independientes, no presenten diferencias que puedan tener efectos materiales en el precio. Desde esta perspectiva, entonces, cabe tener presente, entre otros factores, el nivel de las operaciones (mercado mayorista o minorista), la ubicación geográfica y el tamaño del mercado, la posición competitiva de la empresa en este y su relación con la competencia, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, y los niveles de provisión y demanda de los productos.¹¹⁸⁷

En relación a las estrategias de negocios, estas tienen que ser examinadas para delinear la transacción bajo análisis y para determinar la comparabilidad a los efectos de precios de transferencia. Entre las aludidas estrategias, cabe mencionar las de penetración de mercado, en donde existe la posibilidad de que una empresa aplique precios menores de los que factura una empresa independiente como estrategia para entrar o expandir su presencia en un determinado mercado.¹¹⁸⁸

En este sentido, cabe poner de resalto que los métodos de precios de transferencia -cuyo estudio se abordará *infra*- están basados en distintos niveles de comparación: precios (enfoque directo) o márgenes (enfoque indirecto). De su aplicación resulta la necesidad de guardar cierta relación con los factores de comparabilidad que se encuentran

¹¹⁸⁵ Conf. CASTILLO, Marcelo A., "El análisis funcional", en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 134.

¹¹⁸⁶ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 73 y ss.

¹¹⁸⁷ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 74 y ss.

¹¹⁸⁸ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 75 y ss.

implícitos en los conceptos que rigen tales métodos. De esta manera, en el método de comparación directa (precio comparable entre partes independientes), tendrá una significativa importancia la comparabilidad de los bienes o servicios negociados. Mientras que, en lo que respecta a los métodos indirectos (precio de reventa entre partes independientes, costo más beneficios, división de ganancias y margen neto de la transacción), existe una mayor tolerancia a las diferencias en la comparabilidad de productos, a la vez que se pone mayor énfasis en las funciones realizadas y riesgos asumidos.¹¹⁸⁹

Finalmente, la aplicación de los métodos de precios de transferencia puede arrojar un rango de precios o rentabilidades confiables bajo el principio *arm's length*. Ello en razón de que la aplicación del principio solo produce una aproximación de las condiciones que hubieran establecido partes independientes. Además, es lógico considerar que diferentes empresas independientes no hubieran necesariamente fijado el mismo precio para la misma transacción, aún en situaciones comparables. En ese marco, la OCDE sostiene que si el precio o utilidad se encuentra dentro del rango de mercado, no debería formularse ajuste alguno¹¹⁹⁰. La legislación argentina, por su parte, obliga a computar, en todos los casos en los que el método aplicado hubiese arrojado más de una operación comparable, el rango intercuartil, con prescindencia de la existencia de un desvío significativo entre los comparables que lo constituyen.¹¹⁹¹

8.3.2.4. LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN ARGENTINA. EVOLUCIÓN NORMATIVA

8.3.2.4.1. INTRODUCCIÓN

Como bien apunta BAISTROCCHI, la globalización ha tenido un importante impacto en la legislación del impuesto a la renta de nuestro país. En efecto, el aludido impuesto fue sancionado por primera vez en el año 1932, siguiendo fundamentalmente el modelo del impuesto a las ganancias del Reino Unido¹¹⁹². Asimismo, el régimen de

¹¹⁸⁹ Conf. CASTILLO, Marcelo A., ob. cit., pág. 133.

¹¹⁹⁰ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 166.

¹¹⁹¹ Conf. art. 42 del decreto reglamentario de la LIG.

¹¹⁹² Conf. BUNGE, Alejandro, "La reforma tributaria en la Argentina. El impuesto a la renta", en *Revista de Economía Argentina*, año 1, nros. 4 y 5, t. 1, 1918b; GERCHUNOFF, Pablo y LLACH, Lucas, *El ciclo de la ilusión y el desencanto. Un siglo de políticas económicas en la Argentina*, Ariel, Buenos Aires, 1998;

precios de transferencia argentino evidencia, desde el año 1998, una gradual pero sostenida incorporación, al derecho doméstico, de los lineamientos de precios de transferencia de la OCDE.¹¹⁹³

En este sentido, cabe destacar que, si bien el año 1998 marcó la incorporación de la moderna metodología de precios de transferencia a la legislación nacional, las normas que se ocuparon de la apuntada problemática son tan antiguas como la misma ley de impuestos a los réditos. Su eficacia, sin embargo, ha sido más bien modesta. Principalmente, debido a que, durante largos periodos, la legislación local evidenció la falta de un mecanismo de control del cumplimiento del estándar *arm's length*, o, cuando tal mecanismo existía, la administración fiscal no contaba con la capacidad y recursos para implementarlo.

A continuación, entonces, se estudiará la evolución de la normativa argentina de precios de transferencia. Se seguirá, a tal efecto, el interesante y documentado estudio formulado por BAISTROCCHI, quien ha distinguido la existencia de cinco periodos desde la sanción de la ley de impuesto a los réditos hasta la actualidad¹¹⁹⁴. El análisis de esta cuestión, vale destacar, permitirá esbozar una comparación con la evolución de las reglas de rédito o ganancia neta aplicables a sujetos del exterior, formulada en el Capítulo 6. Se adelanta, en este punto, que la apuntada comparación permitirá advertir que la evolución técnica que experimentaron las normas de precios de transferencia no encontró correlato en las reglas de rédito o ganancia neta, que se han mantenido prácticamente invariables desde la década de 1940.

8.3.2.4.2. EVOLUCIÓN NORMATIVA DE LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

HALPERIN DONGHI, Tulio, *La república imposible (1930-1945)*, Biblioteca del Pensamiento Argentino, Ariel, Buenos Aires, 2004. Citados por BAISTROCCHI, Eduardo, “Nuevas fronteras del procedimiento tributario internacional. Acuerdo mutuo y acuerdo anticipado de precios”, en Braccia, Mariano (director), *Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación internacional*, La Ley, Buenos Aires, 2018, pág. 240.

¹¹⁹³ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “Nuevas fronteras del procedimiento...”, cit., págs. 239/240.

¹¹⁹⁴ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina en el área de litigios de precios de transferencia”, en Baistrocchi, Eduardo (director), *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica. Los casos de la Argentina, Brasil, Canadá, Chile, Estados Unidos, México, Perú, Uruguay y Venezuela*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2008, págs. 99 y sig.

8.3.2.4.2.1. PRIMER PERIODO (1932-1942). REGLA FUNDADA EXCLUSIVAMENTE EN EL PRINCIPIO DE ENTIDAD SEPARADA

En el marco de la ley de impuesto a los réditos, el legislador, bajo el fundamento de que nuestro país era importador de capital, adoptó el principio de la fuente, por el cual solo la ganancia de fuente argentina se encontraba sujeta a impuesto.¹¹⁹⁵

En ese marco, durante el periodo 1932-1942, existió una única norma que regulaba los precios de transferencia. En efecto, las subsidiarias de firmas extranjeras, domiciliadas en nuestro país, se encontraban sujetas al principio de entidad separada, previsto en el art. 17 de la ley 11.682, en los siguientes términos: *“A los fines de la presente ley se presumen obtenidos en el país los réditos contabilizados dentro del territorio de la República, salvo prueba en contrario”*.

A pesar de la terminología legal utilizada, resulta claro que no se trataba de una presunción destinada a probar ciertos hechos, sino de una norma sustantiva que definía la fuente de la ganancia en el caso de réditos contabilizados por subsidiarias de firmas extranjeras. Ahora bien, las autoridades fiscales pronto advirtieron que las subsidiarias manipulaban el precio de sus transacciones internas con el objeto de transferir la base imponible local a jurisdicciones extranjeras de baja imposición¹¹⁹⁶. El método de manipulación más notorio se utilizaba en el mercado de la carne, en donde era usual consignar que su precio era equivalente al costo con el fin de minimizar o neutralizar la imposición en la Argentina.

El fracaso de la norma bajo análisis puede explicarse, principalmente, porque la legislación argentina no contemplaba un examen para determinar el precio de transferencia adecuado -como ser, el estándar *arm's length*-. Además, la carga de probar la manipulación de los precios de transferencia recaía sobre la autoridad fiscal, lo cual dificultaba cualquier tipo de impugnación.¹¹⁹⁷

Resulta célebre, en este sentido, el discurso pronunciado por el senador Lisandro de la Torre en el año 1935, que giró en torno a la incapacidad del principio de entidad separada para desalentar la manipulación de los precios de transferencia. En tal

¹¹⁹⁵ *Vid.* JARACH, Dino, “Las empresas con intereses...”, cit.

¹¹⁹⁶ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 99.

¹¹⁹⁷ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 99.

oportunidad, el senador explicó las maniobras elusivas en el sector cárnico de la siguiente manera: “...Las empresas eluden el impuesto simulando ser simples compañías o agencias transformadoras que transfieren a precios de costo sus productos a casas matrices del exterior, en cuyo caso se encuentra la compañía Anglo...El frigorífico Anglo...simula ser una compañía transformadora que trabaja por el precio de costo para una tercera entidad establecida en el extranjero. De hecho no existe tal compañía transformadora y se ocultan las utilidades. En la Argentina, el Anglo dice que las utilidades se realizan en Inglaterra, y en Inglaterra, lord Vestey dice que las utilidades se realizan en la Argentina y, así, elude el impuesto a la renta en ambos países”¹¹⁹⁸.

Se advierte entonces que el principio de entidad separada, desprovisto del estándar *arm's length*, no fue efectivo para prevenir la manipulación de los precios de transferencia. De hecho, inducía a ciertas empresas multinacionales, como el frigorífico Anglo, a tener dos clases de libros contables: el verdadero, normalmente oculto a las autoridades fiscales, y el oficial, que no reflejaban la verdadera estructura de costos del negocio.¹¹⁹⁹

Cabe poner de resalto que, en el discurso parcialmente transcrito *supra*, Lisandor de la Torre sugirió, para resolver el problema del uso abusivo de los precios de transferencia en el mercado de *commodities*, que se estableciera una regla por la cual las transacciones comerciales debían basarse sobre los precios en el mercado de destino, menos los costos de transporte y seguro calculados por el gobierno argentino¹²⁰⁰. Esta regla, vale destacar, se convirtió en ley en el año 1943, y mantuvo su vigencia, en sus lineamientos centrales, por más de sesenta años.

8.3.2.4.2.2. SEGUNDO PERIODO (1943-1945). REGLA FUNDADA EN EL ESTÁNDAR ARM'S LENGTH

En este segundo periodo, el gobierno se concentró, en el marco de una creciente intervención estatal en la economía, en el problema derivado de la manipulación de precios de transferencia en las importaciones y exportaciones. El comité de expertos, que

¹¹⁹⁸ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 101.

¹¹⁹⁹ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 101.

¹²⁰⁰ Conf. “Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación”, Periodo Ordinario, cit., t. 1, pág. 170.

redactó el borrador de lo que sería el decreto 18.229/1943, sostuvo, en lo referente a abusos de precios de transferencia experimentados durante el primer periodo, lo siguiente: “...de acuerdo a funcionarios del departamento de impuesto a la renta, existen casos en los que ciertas empresas asociadas con compañías extranjeras están tratando de transferir u ocultar rentas de fuente argentina con el propósito de eludir pagar todo o parte del impuesto a la renta de la Argentina. La evasión es implementada mediante la manipulación del precio de compra en el caso de las importaciones, o del precio de venta en el caso de las exportaciones, de modo tal que la actividad económica desarrollada en la Argentina no origina prácticamente renta [sujeta al impuesto a la renta en el país]”.¹²⁰¹

En ese marco, el art. 7° del decreto 18.299/1943 fue dictado con el propósito de resolver el problema de elusión apuntado. La norma en cuestión disponía fundamentalmente lo siguiente:

- El rédito neto, correspondiente a exportaciones de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, se establecería deduciendo, del precio de venta mayorista en el lugar de destino, el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguro hasta dicho lugar, la comisión y gastos de venta, y los gastos incurridos en Argentina.

- Cuando no se fijase el precio o el declarado fuese inferior al de venta mayorista vigente en el lugar de destino, se consideraría, salvo prueba en contrario, que existía vinculación económica entre exportador e importador, correspondiendo tomar el aludido precio mayorista, en el lugar de destino, a los efectos de determinar el valor de los productos exportados.

- En el caso de las importaciones de bienes, cuando el precio de venta al comprador del país fuese superior al mayorista vigente en el lugar de origen, más los gastos de transporte y seguro hasta la Argentina, se consideraría, salvo prueba en contrario, que existía vinculación económica entre ambos sujetos, constituyendo la diferencia rédito de fuente argentina.

¹²⁰¹ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 103.

- En caso que los precios mayoristas, ya sea de origen o de destino, no fuesen de público y notorio conocimiento, se tomaría, como base para el cálculo de las utilidades de fuente argentina, los resultados obtenidos por empresas independientes que se dedicaran a idéntica o similar actividad.

Como agudamente señala BAISTROCCHI, la norma en cuestión contemplaba implícitamente un método de precios de transferencia basado en productos comparables; método que, en la actualidad, se denomina como “precios comparables no controlados”¹²⁰². El comentario oficial del decreto 18.229/1943, citado por el aludido autor¹²⁰³, explica claramente el mecanismo creado en el art. 7°:

“Las disposiciones generales que en materia de fuente contiene la ley en vigor no alcanzan, en ciertas circunstancias, a establecer en forma expresa el tratamiento impositivo que corresponde otorgar a los beneficios que obtienen las empresas que trafican con entidades establecidas en el exterior, a las cuales se hallan vinculadas económicamente, constituyendo muchas veces verdaderas comunidades de intereses con aquéllas y, en definitiva dependientes de un ente central holding residente también en el exterior.

Sin duda que está en el espíritu de la ley 11.682, que cada entidad tribute en el país el impuesto que corresponde a las utilidades de fuente argentina que obtenga. No obstante, la falta de normas legales expresas que establezcan con claridad y precisión hasta qué o desde qué límite las utilidades provenientes de la exportación o importación, respectivamente, deben considerarse de fuente local, ha provocado una serie de cuestiones entre el Fisco y los contribuyentes y aún no sería difícil que estas mismas lagunas legales motivaran interpretaciones judiciales contrarias a los principios generales de imposición a la renta, generalmente admitidos como válidos.

Este problema en materia de fuente de réditos no se presenta con las entidades independientes porque al tratar éstas sobre la base de los precios corrientes en el mercado, dejan ya establecido los límites de la imposición.

Concretando, puede expresarse que en estos casos el libre juego de la oferta y la demanda hace que los precios fijados sean los del mercado mayorista, cuyo límite

¹²⁰² Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 105.

¹²⁰³ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., págs. 105/106.

separa satisfactoriamente la fuente argentina de la foránea, según lo tiene aceptado la doctrina imperante en la materia.

Ahora bien, cuando las entidades, exportadora o importadora o viceversa que entran en la negociación están ligadas económicamente, a tal punto de constituir una comunidad de intereses, suele acontecer, según lo ha comprobado la Dirección del Impuesto a los Réditos, que los precios de venta fijados no son los corrientes de plaza -para el caso los del mercado mayorista, como se ha visto-, sino que son precios arbitrarios y más o menos variables, según convenga al interés común.

En este terreno, si se aceptaran como válidos impositivamente los precios así fijados, resultaría una verdadera injusticia impositiva que atentaría contra las bases mismas en que descansa la imposición, ya que cada entidad con sólo alterar los precios a su arbitrio, abonaría el impuesto que se propusiera.

Esta situación, inadmisibile de todo punto de vista, requiere normas expresas que, siguiendo el espíritu que informa la ley en vigor, señalen el procedimiento preciso de corrección impositiva y eviten toda discusión sobre el particular.

Como se ve, no se persigue fijar las utilidades de fuente argentina desconociendo la realidad económica en cada caso particular, como acontecería si el precio del mercado mayorista fuere obligatorio para todas las entidades, libre y ligadas. No, lo que se quiere obtener mediante la disposición proyectada es, simplemente, evitar una forma de evasión del impuesto que implica una verdadera transgresión del espíritu de la ley vigente.”

Se advierte que, a partir del mecanismo incorporado por el art. 7° del decreto 18.299/1943, el legislador subsanó la omisión legislativa de no incorporar, junto al principio de entidad separada, una norma de corrección en la fijación de utilidades. Además, hizo reposar la carga de la prueba sobre el contribuyente, lo cual facilitó enormemente la aplicación de la regla.

8.3.2.4.2.3. TERCER PERIODO (1946-1960). LA EROSIÓN DEL ESTÁNDAR ARM'S LENGTH

La reforma del año 1946 mantuvo al método de “precio comparable no controlado” como mecanismo primario de control de los precios de transferencia, tanto en exportación como en importación de bienes. Sin embargo, introdujo modificaciones importantes en la

regla de aplicación subsidiaria contemplada en el art. 7° del decreto 18.299/1943, la cual quedó redactada de la siguiente manera:

“En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, corresponda aplicar el precio mayorista vigente en el lugar de origen y éste no fuera de público y notorio conocimiento o que existan dudas sobre si corresponden a igual o análoga mercadería que la importada u otra razón que dificulte la comparación, se tomará como base de cálculo de las utilidades de fuente argentina, los coeficientes de resultados obtenidos por empresas independientes que se dedican a idéntica o similar actividad. A falta de idéntica o similar actividad, se faculta a la Dirección a aplicar el por ciento neto que establezca la misma, a base de ramos que presenten ciertas analogías con el que se considera”

Resulta curioso, en este punto, que la reforma haya excluido implícitamente, del ámbito de aplicación de la regla de aplicación subsidiaria, a las exportaciones, puesto que la norma transcrita solo regulaba los problemas de la ausencia de comparables en el contexto de importación de bienes¹²⁰⁴. Esta llamativa omisión otorgó a los exportadores la oportunidad de implementar estrategias de planificación internacional, en atención a que la aplicación del “método de precio comparable no controlado” se encontraba limitada por la dificultad en obtener comparables.¹²⁰⁵

Al margen de lo expuesto, la gran novedad de la reforma del año 1946 se encuentra constituida por el tratamiento asignado a las sucursales o subsidiarias argentinas de firmas multinacionales. El art. 14 de la ley de impuesto a la renta, en su nueva redacción, disponía lo siguiente:

“La Dirección procederá a determinar de oficio el rédito neto de las sucursales y filiales de empresas o entidades del extranjero, a base de la contabilidad separada de las mismas, efectuando las rectificaciones necesarias para fijar los beneficios reales de estos establecimientos.

¹²⁰⁴ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 109.

¹²⁰⁵ BAISTROCCHI ejemplifica que un exportador podía establecer una subsidiaria en un paraíso fiscal, con el propósito de exportar sus productos manipulando el precio de transferencia de la transacción y transferir a la aludida jurisdicción base imponible. Si el exportador vendía bienes con alguna particularidad, de manera que no existieran comparables, su abuso de precios de transferencia se encontraba fuera del control de las autoridades fiscales argentinas, en razón de que ni el método de “precio comparable no controlado” ni la norma de aplicación subsidiaria podían aplicarse (conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 110).

Cuando por la contabilidad de la filial o sucursal no se pudieran establecer con facilidad y exactitud los resultados de las actividades desarrolladas en el país, el beneficio neto de fuente argentina se determinará sobre la base de los mayores resultados obtenidos por empresas independientes que se dediquen a idéntica o similar explotación. La Dirección, cuando las circunstancias así lo requieran, podrá adoptar otros índices”

De acuerdo a las normas transcritas, el principio de entidad separada, que había probado su impotencia para evitar la manipulación de los precios de transferencia, debía ser el método primario para dividir la renta entre las distintas unidades de una firma multinacional extranjera. Asimismo, tanto el principio de unidad económica como el estándar *arm's length* eran aplicados como métodos de precios secundarios.¹²⁰⁶

El art. 14 no obligaba a las autoridades fiscales a emplear el principio de unidad económica, mientras que la reglamentación empleaba un lenguaje imperativo respecto del estándar *arm's length*. Esta tensión entre dos métodos alternativos de reconstrucción de precios, y su dificultosa interacción con el principio de entidad separada, tornaron impracticable el régimen previsto por el legislador.¹²⁰⁷

En definitiva, la reforma de 1946 mantuvo el estándar *arm's length* como método de precios primario para el caso de importaciones y exportaciones de bienes, y a la vez extendió su aplicación -en forma técnicamente defectuosa- a las operaciones de sucursales y subsidiarias argentinas de firmas multinacionales. Sin embargo, la omisión de regular ciertos conceptos clave para la aplicación del citado estándar -v.gr. transacciones comparables o empresas asociadas- conspiraron contra su aplicación, lo cual alentó la elusión fiscal internacional.¹²⁰⁸

8.3.2.4.2.4. CUARTO PERIODO (1961-1975). LA VIRTUAL ELIMINACIÓN DEL ESTÁNDAR ARM'S LENGTH

¹²⁰⁶ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 112.

¹²⁰⁷ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 112.

¹²⁰⁸ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 115.

La reforma legal del año 1973 estuvo precedida por una serie de precedentes jurisprudenciales que habían otorgado prevalencia al principio de realidad económica¹²⁰⁹ por sobre el estándar *arm's length*.

El caso “Refinerías de Maíz”, resuelto el 6 de diciembre de 1961, fue el primer precedente de la historia argentina en el cual el Tribunal Fiscal de la Nación examinó un problema de precios de transferencia a la luz del principio de realidad económica¹²¹⁰. En la citada controversia, se discutía la deducibilidad de las regalías abonadas por la filial argentina -Refinerías de Maíz- a su matriz del exterior -Products Refining Co., dueña del 96,6% de las acciones de la primera- en el marco del contrato de licencia que autorizaba a la primera a emplear ciertas marcas en el país. De acuerdo al organismo fiscal, las regalías debían ser consideradas ganancias, pues el concepto de contrato presupone, al menos, dos partes diferentes con intereses opuestos. El contribuyente, por su parte, defendía la deducibilidad de los pagos por regalías, aduciendo que la subsidiaria argentina debía ser considerada una persona jurídica independiente de su casa matriz, y que el monto de las regalías era razonable y normal.

Se advierte, entonces, que la controversia era clara. Por un lado, el organismo fiscal pretendía la lisa y llana aplicación del principio de realidad económica, aduciendo que no podía existir un contrato sin intereses contrapuestos. Por el otro, el contribuyente, que defendía la existencia de un contrato y de un precio -razonable y normal- acorde al estándar *arm's length*.

El Tribunal Fiscal de la Nación, por su parte, receptó la posición de la entidad fiscal. Afirmó que, a raíz de que la casa matriz ostentaba más del 96% de las acciones de la subsidiaria argentina, no podían ser consideradas independientes. Por tal motivo, las regalías percibidas por la matriz debían considerarse un mecanismo para obtener

¹²⁰⁹ El principio de la realidad económica se encuentra actualmente previsto en el art. 2° de la ley 11.683, en cuanto dispone: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

¹²¹⁰ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 117.

ganancias adicionales de su subsidiaria. La decisión del aludido tribunal fue confirmada por la Cámara Federal¹²¹¹ y por la Corte Suprema, sobre la base de argumentos procesales.¹²¹²

El caso “Parke Davis”, por su parte, resulta ser el más conocido de los precedentes que hicieron prevalecer el principio de realidad económica por sobre el estándar *arm's length*. Los hechos que motivaron la controversia resultaban análogos a los de “Refinerías de Maíz”. Parke Davis era una firma, constituida en Estados Unidos, que ostentaba el 99,95% de las acciones de su subsidiaria argentina, Parke Davis y Cía. Ambas empresas habían concertado un contrato de licencia que permitía a la subsidiaria utilizar ciertas fórmulas químicas a cambio del pago de regalía a su casa matriz. Su monto, vale destacar, era considerado normal por las autoridades fiscales argentinas.

El Tribunal Fiscal de la Nación decidió, por mayoría, avalar la tesis fiscal. Sostuvo que el control de la firma estadounidense, sobre su subsidiaria local, impedía considerar la existencia de un contrato entre personas jurídicas independientes. En consecuencia, y por aplicación del principio de realidad económica, la relación entre casa matriz y subsidiaria debía ser re-caracterizada. A partir de ello, concluyó que esta última no podía deducir, de su balance impositivo, los pagos realizados en concepto de regalías a su casa matriz.

Como bien apunta BAISTROCCHI, resulta interesante el voto en disidencia en la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, en razón de que se tuvo en cuenta, por primera vez, el cumplimiento del estándar *arm's length* como elemento determinante para resolver una controversia de precios de transferencia¹²¹³. En este sentido, el aludido voto sostuvo que el caso debía ser resuelto a la luz del test de la transacción normal¹²¹⁴, según el cual la subsidiaria podía deducir las regalías pagadas a su casa matriz extranjera si se cumplían dos requisitos. Por un lado, si el contrato de licencia realmente había sido

¹²¹¹ Publicada en *Derecho Fiscal*, XIV-332.

¹²¹² CSJN, “Refinerías de Maíz”, Fallos 259:141, sent. del 10 de julio de 1964.

¹²¹³ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 120.

¹²¹⁴ El test de la transacción normal, desarrollado en la opinión disidente, no fue fundado en el art. 14 del impuesto a la renta o su reglamentación, sino que fue extrapolado de la reglamentación del impuesto a los capitales. De acuerdo a BAISTROCCHI, la aludida extrapolación podría haber sido realizada con el objeto de evitar los problemas del estándar *arm's length*, tal como había sido implementado por el art. 14 del impuesto a la renta (Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 121).

suscripto por las empresas vinculadas. Por el otro, si el monto de las regalías era normal. En ese marco, concluyó que las regalías podían ser deducidas, en razón de que la autoridad fiscal no había demostrado que esos dos requisitos hubiesen sido incumplidos.

Luego de su confirmación por parte de la Cámara Federal, el caso “Parke Davis” ingresó a la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el año 1970. De esta manera, el tribunal cimero debía optar entre dos marcos interpretativos diferentes: el principio de realidad económica, acuñado en materia de precios de transferencia por el Tribunal Fiscal de la Nación desde “Refinerías de Maíz”, o el estándar *arm's length*.¹²¹⁵

La Corte Suprema optó por el primer enfoque, y falló en contra de la posición del contribuyente. Para así decidir, sostuvo que, a la luz del Código Civil, el concepto de “contrato” presupone la existencia de, al menos, dos partes con intereses no alineados, por lo que la transacción concertada entre la casa matriz y su subsidiaria local no podía ser considerada como un contrato. Esta proposición implícitamente invalidó la reglamentación del art. 14 de la ley de impuesto a la renta -en la parte alusiva al estándar *arm's length*-, en razón de que, a juicio del tribunal, tal regulación asumía inválidamente la existencia de un contrato. Es decir, se otorgó preeminencia al concepto de contrato del

¹²¹⁵ Como bien señala BAISTROCCHI, el caso “Productos Químicas CIBA” fue el único, correspondiente al cuarto periodo, en donde el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió un típico caso de precios de transferencia a la luz del estándar *arm's length*.

Los hechos del caso eran los siguientes: Ciba Sociéte Anonyme era una corporación suiza que tenía más del 99% de las acciones de su subsidiaria argentina, llamada Productos Químicos CIBA Sociedad Anónima. A raíz de la suscripción, entre ambas, de un contrato de licencia y préstamo, la controversia se centraba en determinar si la subsidiaria podía deducir, de su balance impositivo, las regalías e intereses pagados a su casa matriz del exterior.

El Tribunal Fiscal de la Nación, por su parte, sostuvo que la cuestión debía ser resuelta a la luz del test de transacciones normales, implícitamente contenido en el art. 14, párr. 1º, de la ley de impuesto a la renta. Dicho test autorizaba a la autoridad fiscal a ajustar el balance impositivo del contribuyente si no era consistente con la transacción que hubiera sido “...firmada entre empresas separadas o independientes...” en similares circunstancias. De acuerdo al tribunal, el caso no se encontraba dentro del ámbito de aplicación del principio de realidad económica, sino que se encontraba regulado por el art. 14, párr. 1º, de la ley de impuesto a la renta; artículo que, de acuerdo a la sentencia bajo comentario, diseñaba un régimen especialmente pensado para verificar las transacciones entre empresas vinculadas sobre la base del estándar *arm's length* sin dejar de lado la personalidad jurídica de las subsidiarias.

A partir de ello, concluyó que, a la luz del test de transacciones normales, las regalías pagadas podían ser deducidas por dos razones: el contrato de transferencia de tecnología había sido firmado entre las empresas en cuestión, y el monto de regalías pactado era normal. En cambio, los intereses pagados no superaban el aludido test dado que no eran normales; es decir, no eran consistentes con los que hubieran acordado empresas independientes en análogas circunstancias (conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., págs. 121/122).

derecho privado por sobre la definición de contrato prevista implícitamente en la norma impositiva.¹²¹⁶

A la luz del principio de realidad económica, el máximo tribunal sostuvo que ambas firmas debían ser consideradas como integrantes de una unidad económica. En consecuencia, los derechos intelectuales, asignados por la matriz a su subsidiaria, eran en realidad un aporte de capital de la primera a la segunda, y las regalías pagadas constituían ganancias de la subsidiaria. En consecuencia, la subsidiaria no podía deducirlas de su balance fiscal.

La decisión del tribunal cimero en “Parke Davis” resulta equivalente a crear una regla para resolver ciertos problemas de precios de transferencia; regla que indica que las transacciones, entre la casa matriz y su subsidiaria local, deben ser caracterizadas como una contribución de capital o remisión de dividendos¹²¹⁷. La doctrina del caso, vale destacar, implicó el rechazo absoluto a cualquier clase de deducción basada en gastos por transacciones entre la casa matriz extranjera y la subsidiaria local, sin consideración alguna al estándar *arm’s length*.

Ahora bien, en un contexto de creciente hostilidad hacia las empresas multinacionales y con el *ratio* de recaudación del impuesto a las ganancias sobre la recaudación total en franco retroceso¹²¹⁸, el gobierno del General Juan Domingo Perón envió, en el año 1973, un proyecto de reforma tributaria que aludía expresamente al problema de los precios de transferencia. La reforma contemplaba, por un lado, una modificación a la cláusula de exportación e importación; modificación que tenía por objeto ampliar el ámbito de aplicación de la norma de aplicación subsidiaria, de manera tal de incluir tanto las exportaciones como las importaciones. Se subsanaba, de esta manera, la notable omisión de la reforma del año 1946. Por otro lado, preveía una

¹²¹⁶ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 123.

¹²¹⁷ Conf. MARTÍN, José María, “El principio de la realidad económica y los abusos de las estructuras societarias”, *JA*, 1973, págs. 1039/1042.

¹²¹⁸ Con el objeto de justificar la reforma del año 1973, el miembro informante de la Cámara de Diputados expresó: “...En 1941 el impuesto a la renta equivalía al 13,72 del total de la recaudación de impuestos [nacionales]; en 1942 se incrementó a 18,92; en 1943 aumentó nuevamente a 22,86, y desde 1952 a 1959 esa cifra fue de alrededor del 30% de la recaudación total de impuestos. Desde 1960 se ha producido una sustancial caída en la recaudación del impuesto a la renta...” (vid. “Libro de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación”, discurso del legislador Díaz Ortiz, Reunión 47, 6.12.73, pág. 4675. Citado por BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 127).

sustancial reforma del art. 14 de la ley de impuesto a los réditos¹²¹⁹, con el objeto de alinearlo con la doctrina sentada por la Corte Suprema en “Parke Davis”. De esta manera, la norma en cuestión quedó redactada de la siguiente manera:

“Las sucursales y filiales de empresas o entidades del extranjero deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus establecimientos matrices, efectuando en su caso las rectificaciones necesarias para fijar su ganancia neta real de fuente argentina.

A falta de contabilidad suficiente o cuando la misma no refleje exactamente la ganancia neta de fuente argentina, la Dirección podrá considerar que filial o sucursal y casa matriz forman una unidad económica y determinar la ganancia neta suya a gravamen.

Las prestaciones originadas en contribuciones financieras o tecnológicas, incluso por asesoramiento técnico, suministradas a una empresa extranjera radicada en el país por su casa matriz, otra filial o sucursal, o un tercero económicamente vinculado a las mismas, no serán deducibles en los balances fiscales de la empresa a cargo de dichas prestaciones, debiendo otorgarse a las mismas el tratamiento que esta ley prevé para las utilidades de los establecimientos a que refiere el art. 63, inc. b de esta ley.¹²²⁰

Se aplicará el mismo criterio, aun cuando no se haya probado que la empresa o persona radicada en el país tenga vinculación con el beneficiario de la acreditación o remisión, si el análisis de su situación patrimonial permite concluir que el centro de imputación de sus decisiones no está en poder de sus autoridades naturales, o que el contrato o convenio que dio lugar a aquéllas no hubiera sido celebrado con un tercero según los usos normales del comercio internacional.

Asimismo, toda forma contractual que medie entre empresas o personas alcanzadas por este artículo carecerá de efectos fiscales, tratándose las prestaciones efectivamente realizadas con arreglo a los principios que regulan el aporte y la utilidad.

La reforma del año 1973 materializó un profundo giro en la política fiscal sobre el problema de los precios de transferencia. En lugar de profundizar la implementación del

¹²¹⁹ Ley N° 20.628, ADLA, XXXIV-A, pág. 68.

¹²²⁰ De acuerdo a lo dispuesto en el art. 63, inc. b), de la ley de impuesto a las ganancias vigente a la sazón, la alícuota aplicable a las sucursales ascendía al cuarenta y cinco por ciento (45%), mientras que la alícuota estándar era del veintidós por ciento (22%).

estándar *arm's length*, como método para solucionar el problema de los abusos en precios de transferencia, el gobierno optó por aplicar un régimen jurídico basado en la rígida aplicación del principio de realidad económica. De esta manera, se prohibió con carácter absoluto la deducción de gastos generados en transacciones realizadas entre una empresa argentina y su controlante extranjera.

En conclusión, puede sostenerse que la aplicación jurisprudencial del principio de realidad económica, que adoptó la teoría del órgano en el caso de transacciones entre empresas vinculadas, tuvo su recepción legislativa con la reforma del año 1973. Es decir que la opción del legislador, frente a los problemas de abusos en materia de precios de transferencia, fue dar preeminencia al principio de realidad económica por sobre el estándar *arm's length*.

8.3.2.4.2.5. QUINTO PERIODO (1976-1997). EL RESURGIR DEL ESTÁNDAR ARM'S LENGTH

El art. 14 de la ley de impuesto a las ganancias, tal como había sido redactado por la reforma de 1973, tuvo una vigencia efímera. El gobierno militar, surgido como consecuencia del golpe de Estado del 24 de marzo de 1976, lo derogó menos de 90 días después de haber asumido. En ese marco, decidió que el estándar *arm's length* sería el enfoque prevaleciente para resolver el problema de la manipulación de los precios de transferencia.

En efecto, la ley 21.481, que entró en vigencia en el año 1977, asignó la siguiente redacción al art. 14 de la ley de impuesto a las ganancias:

“Las sucursales y demás establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero, deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos estables o filiales (subsidiarias) de éstas, efectuando en su caso las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo de fuente argentina.

A falta de contabilidad suficiente, o cuando la misma no refleje exactamente la ganancia neta de fuente argentina la Dirección podrá considerar que los entes del país y del exterior a que se refiere el párrafo anterior forman una unidad económica, y determinar la ganancia neta suja a gravamen.

Los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que directa o indirectamente la controle serán considerados, a todos los efectos como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, con las limitaciones siguientes:

1. Préstamos: Deberán ajustarse a las disposiciones establecidas en el inc. 1° del art. 20 de la ley 21.381.

2. Contratos regidos por la ley de transferencia de tecnología: De acuerdo a lo que al efecto establezca dicha ley.

Cuando no se cumplimenten los requisitos previstos en el párrafo anterior para considerar a las respectivas operaciones como celebradas entre partes independientes, las prestaciones se tratarán con arreglo a los principios que regulan el aporte y la utilidad.

A los efectos de este artículo se entenderá por empresa local de capital extranjera a aquella que revista tal carácter de acuerdo con lo dispuesto en el inc. 3° del art. 2° de la ley 21.382.

La reforma mantuvo el principio de entidad separada, según el cual las empresas constituidas en Argentina, pero controladas por firmas del extranjero, debían tener contabilidad separada de las otras unidades de la firma multinacional. Asimismo, el tercer párrafo del art. 14 introdujo explícitamente, por primera vez en la historia del impuesto a la renta de nuestro país, el estándar *arm's length*.¹²²¹

Resulta claro que la incorporación del aludido estándar tenía por propósito el de implementar el principio de contabilidad separada de las empresas locales controladas desde el extranjero, con el fin de atribuir la ganancia neta de fuente argentina. Es decir, ambos elementos integraban el método de precios principal para transacciones entre empresas asociadas. De esta manera, la reforma legislativa subsanó el déficit del principio de entidad separada, tal como había sido incorporado en el primer periodo. Además, fijó claramente la preponderancia del estándar *arm's length* por sobre el principio de realidad económica, reiteradamente utilizado por la jurisprudencia en el periodo anterior.

¹²²¹ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 134.

Asimismo, la reforma creó reglas jurídicas especiales para determinar que un préstamo o el pago de regalías, en virtud de un contrato de transferencia de tecnología, era consistente con el estándar *arm's length*; reglas que, se entiende, obedecieron a que el gobierno entendía que el citado estándar era insuficiente para desalentar la manipulación de los precios de transferencia en ese tipo específico de transacciones¹²²². En lo que respecta a las regalías pagadas por licencia de marcas, la ley estableció la regla de la no deducibilidad, probablemente por las dificultades existentes -aún en la actualidad- para identificar comparables en el área.¹²²³

A diferencia de lo acaecido con el art. 14 de la ley de impuesto a las ganancias, el gobierno militar mantuvo la redacción de la cláusula de importación y exportación de la reforma tributaria del año 1973. Sin embargo, la Corte Suprema limitó sustancialmente su alcance en el *leading case* “Eduardo Loussinian S.A.”¹²²⁴, resuelto en el año 1983. En efecto, en el aludido precedente, una empresa argentina (Loussinian) y otra no residente (AC Israel) habían firmado dos contratos, en enero de 1974, mediante los cuales la segunda se comprometió a suministrar a la primera caucho natural y látex, por un precio fijo, durante un periodo de dos años. Durante el referido periodo, el precio de tales productos, en el mercado internacional, se había reducido a la mitad de lo previsto en el contrato. No obstante, el precio fijado en el contrato se mantuvo, lo cual produjo importantes quebrantos en Loussinian durante no menos de dos años.

El tribunal cimero falló a favor del contribuyente. Sostuvo que Loussinian y AC Israel no cumplían el requisito de vinculación económica, en los términos del art. 8° de la ley de impuesto a las ganancias. Además, postuló la ausencia de comunidad de intereses entre las partes, en razón de que advertía objetivos individuales disímiles entre estas. Por otro lado, afirmó que la empresa del exterior carecía de tenencia accionaria en el capital de Loussinian, y que no se advertía la presencia de instrucciones, emitidas por una empresa a la otra, sobre cómo realizar sus operaciones comerciales.

¹²²² Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 135.

¹²²³ BAISTROCCHI refiere a la justificación obrante en la Exposición de Motivos del Poder Ejecutivo Nacional, al proyecto de ley de transferencia de tecnología, en donde se sostuvo que la prohibición tenía por objeto: “...evitar las dificultades que surgirían del proceso de determinar la valuación adecuada caso por caso...” (ADLA, XXXVII-C, pág. 2565, segunda columna. Citado por BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 135).

¹²²⁴ CSJN, “Eduardo Loussinian S.A.C.I.F.I.A.”, Fallos: 305:1353, sent. del 13 de septiembre de 1983.

Se advierte, entonces, que la Corte Suprema adoptó una definición restrictiva de “vinculación económica”, lo cual produjo que fuese relativamente sencillo rebatir la “presunción” de control prevista en la cláusula de exportación e importación. Ello en razón de que solo el control estructural entre las partes tornaba aplicable la aludida cláusula.¹²²⁵

8.3.2.4.2.6. SEXTO PERIODO (1998 EN ADELANTE). LA INCORPORACIÓN DE LOS MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Con la reforma del año 1998, materializada a través de la ley 25.063, la Argentina incorporó la metodología de precios de transferencia, siguiendo la línea trazada por la OCDE. De acuerdo a BAISTROCCHI, el régimen de precios de transferencia de nuestro país denota, desde ese año, una gradual incorporación de los lineamientos elaborados, desde el año 1979, por la OCDE.¹²²⁶

Si bien se han sucedido varias reformas legislativas a lo largo del tiempo, tal alineamiento con la aludida metodología se mantiene. En efecto, el art. 17 de la LIG contempla los mismos métodos de precios de transferencia previstos en las “Guías de Precios de Transferencia” de la OCDE, a saber:

- Método de precio comparable entre partes independientes.
- Método de precio de reventa entre partes independientes.
- Método de costo más beneficios.
- Método de división de ganancias.
- Método de margen neto de la transacción.

Los métodos enumerados procuran facilitar la aplicación del estándar *arm's length* en relación a una gran variedad de transacciones, tales como operaciones de distribución, elaboración de productos semi-terminados o provisión de servicios. Se encuentran concentrados en transacciones -como sucede con el método de precio comparable no controlado entre partes independientes- o en ganancias -tal como ocurre con el método de división de ganancias-. El control de cumplimiento del mentado estándar, por su parte, se

¹²²⁵ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., págs. 138/139.

¹²²⁶ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “Nuevas fronteras del procedimiento...”, cit., pág. 240.

logra mediante la determinación de rangos (total o intercuartil, según el caso¹²²⁷) de precios o márgenes de utilidad comparables.

En lo que respecta a operaciones de importación y exportación, la reforma introducida por la ley 25.784 logró dar al actual art. 9° de la LIG una redacción armónica con el art. 17, en razón de que ordenó aplicar los métodos de precios de transferencia, previstos en este último, en el caso de exportaciones e importaciones realizadas entre empresas vinculadas, y con empresas domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación. De esta manera, las previsiones específicas del art. 9° de la ley se circunscriben, en cuanto a control de precios, a operaciones que involucren bienes con cotización conocida, y a operaciones entre exportadores e importadores sin vinculación económica.

Por su parte, la ley 27.430¹²²⁸ incorporó importantes cambios en materia de precios de transferencia, inspirados en el programa BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la OCDE. Entre otras cuestiones relevantes, se adoptó el enfoque tripartito en relación a la documentación de precios de transferencia¹²²⁹, y se incorporaron regulaciones relativas

¹²²⁷ El art. 42 del decreto reglamentario de la LIG dispone que, cuando por aplicación de alguno de los métodos de precios de transferencia, surgieren dos o más transacciones comparables, deberá determinarse la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad comparables. Salvo cuando se trate de precio de bienes o servicios con cotización, en donde se tomará, como rango de mercado, el establecido entre los precios o cotizaciones mínimo y máximo del día correspondiente a la transacción evaluada, en caso de existir.

¹²²⁸ B.O. del 29/12/2017.

¹²²⁹ El art. 55 del decreto 862/2019, reglamentario de la LIG, dispone:

ARTÍCULO 55.- A los fines de lo dispuesto en los párrafos octavo y noveno del artículo 17 de la ley, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá requerir a los sujetos allí comprendidos la presentación de declaraciones juradas anuales informativas que incluyan, entre otros:

a) Un informe local o estudio de precios de transferencia que describa la estructura de dirección y organigrama del contribuyente, sus actividades y estrategias de negocio, financieras y/o económicas, clientes, proveedores y competidores, naturaleza, características y montos de todas las transacciones realizadas con sujetos vinculados del exterior y con sujetos domiciliados, constituidos o asentados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, entre otros.

En dicho informe se deberán reflejar, además, los estudios, documentos y demás soportes probatorios que resulten necesarios para demostrar si los ingresos, costos, resultados, deducciones, activos y pasivos adquiridos por el contribuyente en el período fiscal relativos a las transacciones celebradas con los sujetos mencionados fueron determinados como entre partes independientes, indicando las conclusiones alcanzadas, sin perjuicio de las verificaciones y de la información adicional que entienda conveniente solicitar el organismo recaudador.

b) Un informe maestro que describa una visión global del negocio del o los grupos multinacionales con los cuales los contribuyentes a los que refiere el artículo 17 de la ley se encuentran vinculados, conformado por información relevante, como ser: estructura organizacional, jurídica y operativa; descripción del o los negocios y mercados en los que operan; funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos utilizados por las entidades que los componen; financiamiento y servicios intragrupo; desarrollo, propiedad

al “procedimiento para acuerdo mutuo” (*Mutual Agreement Procedure*), previsto en los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por nuestro país, y a los acuerdos previos de precios (*Advance Pricing Agreement*). Además, la reglamentación contempló la aplicación subsidiaria de otros métodos de precios de transferencia cuando se tratare de la transferencia de activos intangibles valiosos y únicos, o de activos financieros que no presenten comparables.¹²³⁰

8.3.2.4.2.7. COMPARACIÓN ENTRE LA EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y DE LAS REGLAS DE GANANCIA NETA APLICABLES A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

En principio, las reglas de precios de transferencia y las de ganancia neta enfrentan, desde distintos enfoques y con diferentes ámbitos de aplicación, un mismo problema: la determinación y cuantificación de la renta, de fuente argentina, en el marco de operaciones transnacionales.

Las reglas de precios de transferencia resultan aplicables a operaciones realizadas entre sujetos vinculados, o radicados en jurisdicciones de baja o nula tributación o no cooperantes¹²³¹. Su objetivo es prevenir y evitar la arbitraria distribución, en contravención a la regla de mercado, de la renta imponible. Las reglas de ganancia neta, por su parte, resultan aplicables a cualquier tipo de operación transnacional, con independencia de la existencia de vinculación entre los sujetos intervinientes. Su objeto es, en muchas ocasiones, doble: determinar la existencia de renta de fuente local, y, en su caso, establecer su cuantía. Por ejemplo, el art. 10 de la LIG -cuyo estudio fue abordado en el Capítulo 6- no solo dispone una regla especial de fuente argentina, sino que también establece la cuantía del rédito neto atribuible a la compañía no constituida en el país. El

y explotación de intangibles; políticas financieras y fiscales y de precios de transferencia que incluyan el o los métodos de fijación de precios adoptados por el grupo; reparto global de ingresos, riesgos y costos; operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes.

c) Un informe país por país que contenga información sobre los sujetos que conforman los grupos multinacionales con los que se vinculan los sujetos a que refiere el artículo 17 de la ley, las jurisdicciones en que operan, actividades que realizan, información financiera y fiscal agregada de aquéllos relacionada con la distribución global de ingresos, resultados antes de impuestos y no asignados, impuestos a las ganancias o similares pagados y devengados, cantidad de empleados, capital y activos empleados, entre otros...”

¹²³⁰ Conf. art. 29 del decreto 862/2019.

¹²³¹ Conf. art. 17 de la LIG.

art. 104 de la LIG, en cambio, no establece reglas especiales sobre la fuente de la renta, sino que se limita a contemplar coeficientes de renta neta.

Se advierte, en este punto, que ambos tipos de reglas se aplican de manera conjunta en gran cantidad de casos, atendiendo a que la mayoría de las operaciones transnacionales son realizadas entre sujetos vinculados. De esta manera, las normas de precios de transferencia regulan que el precio transado sea de mercado, y las reglas de ganancia neta determinan la proporción de ese precio de mercado que constituye ganancia sujeta a impuesto.

A partir de lo expuesto, resulta de interés formular una comparación entre la evolución de las normas de precios de transferencia, sucintamente reseñada *supra*, y la evolución de las reglas de ganancia neta. Ello con el objeto de analizar las distintas respuestas normativas del legislador frente a un problema que luce similar o vinculado, y comprender así las razones que las motivaron.

Al respecto, cabe poner de resalto que, en el origen de la ley de impuesto a los réditos, las subsidiarias de firmas extranjeras, domiciliadas en nuestro país, se encontraban sujetas al principio de entidad separada previsto en el art. 17 de la ley 11.682; principio que, sin embargo, carecía de utilidad práctica, ya que no contemplaba un examen para determinar el precio de transferencia adecuado -como ser el estándar *arm's length*-. Por otro lado, la ley tampoco preveía reglas que establecieran coeficientes para los beneficiarios del exterior que obtuviesen rédito de fuente argentina. En efecto, el art. 17 de la ley 11.682 se limitaba a disponer que los beneficios obtenidos en la República, por las entidades civiles y comerciales que no distribuyeran sus utilidades en el país, quedaban sujetas al impuesto a los réditos.

Con posterioridad, el problema de la elusión fiscal, que se daba fundamentalmente en las exportaciones de carne, motivó que en el año 1943 se sancionara el decreto 18.299. A través de este, se incorporó a la ley de impuesto a los réditos una norma que disponía que el rédito neto, correspondiente a exportaciones de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, se establecería deduciendo, del precio de venta mayorista en el lugar de destino, el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguro hasta dicho lugar, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en Argentina. Además, disponía que, cuando no se fijara el precio o el declarado fuese inferior al de venta mayorista vigente en el lugar de destino, se consideraría, salvo prueba

en contrario, que existía vinculación económica entre exportador e importador, correspondiendo tomar el aludido precio mayorista, en el lugar de destino, a los efectos de determinar el valor de los productos exportados. La norma en cuestión, vale destacar, contemplaba implícitamente un método de precios de transferencia basado en productos comparables.¹²³²

A su vez, la reforma del año 1946, formulada a través del decreto-ley 14.338, incorporó reglas de fuente y rédito neto para compañías de transporte, agencias de noticias internacionales y películas cinematográficas extranjeras. Se trataba de normas que “presumían” que el rédito neto, obtenido por compañías del exterior, equivalía a determinados porcentajes de la retribución bruta.

Se advierte, en este punto, que el legislador había incorporado, en materia de precios de transferencia, una norma que refería a la regla de mercado, al sustentarse en la comparación con precios mayoristas; regla que, vale destacar, parecía no haberse considerado al instaurar las reglas de rédito neto, ya que estas se limitaban a contemplar una serie de coeficientes con el objeto de facilitar la recaudación del impuesto.

La posterior sanción de la ley 20.628, de impuesto las ganancias, no modificó el sistema de reglas de ganancia neta aplicables a sujetos del exterior; sistema basado fundamentalmente en el establecimiento de coeficientes de ganancia neta que no parecen tener sustento en las realidades comerciales involucradas. En efecto, el Poder Ejecutivo Nacional reconoció, en el mensaje de elevación del proyecto de la ley 23.260 -modificatoria de la ley 20.628-, que los porcentajes de ganancia neta fijados encontraban justificación en necesidades recaudatorias y en los niveles de imposición admitidos por los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por nuestro país.¹²³³

En vivo contraste, la normativa argentina incorporó, a partir de la reforma introducida por la ley 25.063, la moderna metodología de precios de transferencia, siguiendo los lineamientos trazados por la OCDE. Si bien se han sucedido varias reformas legislativas a lo largo del tiempo, el alineamiento con lo propugnado por el aludido organismo se mantiene. En efecto, el art. 17 de la LIG contempla actualmente los mismos

¹²³² Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 105.

¹²³³ Conf. Mensaje n° 662 del Poder Ejecutivo, de fecha 12 de abril de 1985, incorporado en la versión taquigráfica de la 27° reunión, continuación de la 14° reunión ordinaria, del 4 de septiembre de 1985.

métodos de precios de transferencia previstos en las “Guías de Precios de Transferencia” de la OCDE; métodos que, vale destacar, permiten evaluar, sobre bases técnicamente aceptadas a nivel internacional, el cumplimiento de la regla de mercado.

A partir del estudio de la evolución normativa de ambos institutos, se advierte que, mientras que las normas de precios de transferencia han incorporado una moderna metodología tendiente a evaluar el cumplimiento de la regla de mercado, las reglas de ganancia neta han permanecido prácticamente invariables, en lo que respecta a su estructura y función, desde su incorporación acaecida en la década de 1940. Como se ha puesto de resalto en el Capítulo 6, los coeficientes de ganancia neta, lejos de tomar en consideración la regla de mercado, parecen haber sido determinados en función de cuestiones recaudatorias y ante la necesidad de poner fin a complejas controversias sobre la determinación del nivel de rédito neto de los sujetos del exterior.

En definitiva, puede sostenerse que, ante un problema análogo o por lo menos vinculado, el legislador ha propiciado respuestas claramente diferentes en la ley de impuesto a las ganancias. Ante la problemática de las entidades vinculadas y los precios de transferencia, ha establecido la moderna metodología de precios de transferencia para evaluar técnicamente el cumplimiento de la regla de mercado. En cambio, ante la problemática derivada de la obtención de ganancias de fuente argentina por parte de sujetos no residentes, ha instaurado coeficientes de ganancia neta; coeficientes fijados no en función de la regla de mercado, sino en consideración a necesidades recaudatorias y, por ende, sobre base no técnicas.

8.3.2.4.3. CARACTERÍSTICAS DE LA METODOLOGÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

8.3.2.4.3.1. INTRODUCCIÓN

Las normas de precios de transferencia adoptadas en la LIG siguen sustancialmente los lineamientos sentados por la OCDE en la materia, especialmente a partir del programa BEPS. De esta manera, y a diferencia del primer periodo (1932-1942), la legislación argentina no solo establece el principio de entidad separada, sino que también contempla el estándar *arm's length* con el objeto de poder controlar el cumplimiento del aludido principio.

En efecto, la legislación argentina somete a control las operaciones transfronterizas realizadas entre sujetos vinculados, o con entidades domiciliadas, ubicadas o constituidas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación. Su objeto, claro, es obligar a que la asignación de ganancias y pérdidas, entre los aludidos sujetos, siga patrones de mercado. En ese marco, contempla una serie de métodos de precios de transferencia que, de acuerdo al consenso internacional, son técnicamente idóneos para evaluar el cumplimiento de la regla de mercado. Los mentados métodos, vale destacar, pueden utilizarse para analizar una gran variedad de operaciones, entre las que se cuentan la venta de bienes tangibles, la enajenación o cesión de uso de bienes intangibles y la provisión de servicios.

Ahora bien, la implementación de los métodos de precio de transferencia exige un análisis exhaustivo de la transacción bajo análisis, y de las prácticas y condiciones normales de mercado. En este sentido, la normativa argentina contempla una detallada regulación de las pautas para seleccionar el método de precios de transferencia. Además, atendiendo a que el análisis de precios de transferencia puede arrojar varios resultados de mercado, prevé la aplicación de medidas estadísticas que reduzcan el rango de precios o utilidades *arm's length*.

Por otro lado, la carga de la prueba, respecto al cumplimiento del principio del operador independiente, recae sobre el contribuyente. En ese marco, la normativa argentina, siguiendo la postura propugnada por el programa BEPS, adopta un enfoque tripartito de documentación de precios de transferencia, lo cual asegura a la administración fiscal no solo información respecto al sujeto local sino también sobre el grupo multinacional y sus cadenas de generación de valor. También contempla la posibilidad de celebrar acuerdos previos de precios entre los contribuyentes y la administración fiscal, y de realizar inspecciones fiscales en conjunto con otras autoridades estatales; inspecciones que, vale destacar, resultan especialmente recomendables en la materia bajo estudio.

A continuación, entonces, se formulará una reseña de las principales características de la normativa de precios de transferencia en Argentina; normativa que tiene particularidades que, como se verá, permiten encarar satisfactoriamente la problemática que representan las transacciones transnacionales entre empresas vinculadas.

8.3.2.4.3.2. OPERACIONES SUJETAS AL CONTROL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En el ámbito de la OCDE, la aplicación del principio *arm's length* se reserva exclusivamente a las operaciones internacionales efectuadas entre empresas vinculadas. La legislación comparada, por su parte, revela que algunos países adoptan la metodología también para operaciones internas -es decir, realizadas dentro de las fronteras del país- cuando los partícipes se encuentran vinculados. En particular, en casos en donde existen regímenes promocionales que otorgan beneficios fiscales, de modo de que las transacciones intra-grupo puede no tener efectos neutrales.¹²³⁴

Nuestro país, por su parte, no aplica las normas de precios de transferencia a operaciones internas, sino a operaciones transnacionales realizadas entre sujetos vinculados o con sujetos residentes en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación -comúnmente denominados paraísos fiscales-¹²³⁵. En estos últimos casos, aun cuando no exista ningún tipo de vinculación económica, ya que se interpreta que, atendiendo a las ventajas comparativas de tales jurisdicciones, existe un potencial peligro de que se utilicen sociedades vehículo para localizar parte de la rentabilidad fuera del país.¹²³⁶

En lo que respecta a la existencia de vinculación, el art. 18 de la LIG dispone que esta quedará configurada cuando un sujeto y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, fideicomisos o figuras equivalentes, con quien aquel realice transacciones, estén sujetos, de manera directa o indirecta, a la dirección o control de las mismas personas humanas o jurídicas. O cuando estas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole,

¹²³⁴ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Transferencias entre empresas vinculadas...”, cit., pág. 17.

¹²³⁵ El art. 19 de la LIG define las “jurisdicciones no cooperantes” como aquellos países o jurisdicciones que no tengan vigente, con la República Argentina, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información. También se considerarán, como no cooperantes, aquellos países que, teniendo vigente un acuerdo con los alcances anteriormente referidos, no cumplan efectivamente con el intercambio de información. Por otro lado, el art. 20 de la LIG entiende por “jurisdicciones de baja o nula tributación” a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una tributación máxima, a la renta empresaria, inferior al sesenta por ciento (60%) de la alícuota contemplada en el inciso a) del artículo 73 de la Ley del gravamen.

¹²³⁶ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Transferencias entre empresas vinculadas...”, cit., pág. 17.

contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las referidas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades.¹²³⁷

Asimismo, cabe tener presente que, de acuerdo a lo previsto en el art. 127 del a LIG, las transacciones realizadas por residentes en el país o por sus establecimientos permanentes instalados en el exterior, con personas o entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en el extranjero con las que se encuentren vinculados, quedan también sometidas al cumplimiento de la regla del operador independiente. En ese marco, la norma en cuestión define, como sociedades controladas constituidas en el exterior, aquellas en las cuales personas humanas o ideales, residentes en el país, o sucesiones indivisas que revistan la misma condición, sean propietarias, directa o indirectamente, del cincuenta por ciento (50%) de su capital. O, en su caso, que cuenten, directa o indirectamente, con la cantidad de votos necesarios para prevalecer en las asambleas de accionistas o reuniones de socios.

En cuanto al objeto de las operaciones o transacciones sujetas a control, nuestro país dispone, al igual que muchos otros, que todas las operaciones, sin restricciones, deben someterse al estándar *arm's length*. En este sentido, el art. 36 del decreto reglamentario de la LIG también aclara que todas las transacciones que hubieran sido llevadas a cabo por sujetos vinculados, sin que se haya pactado contraprestación para el contribuyente local, deben ser evaluadas e incluidas en el análisis de precios de transferencia.

En definitiva, la normativa de precios de transferencia local comprende, en su ámbito de aplicación, cualquier tipo de operaciones celebradas entre sujetos vinculados, o concertados con sujetos radicados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación. En estos últimos casos, con prescindencia de la existencia de vinculación. A su vez, también se encuentran sujetas a control las operaciones realizadas por establecimientos estables del exterior, pertenecientes a residentes en el país, con otras entidades vinculadas.

8.3.2.4.3.3. SELECCIÓN DEL MÉTODO Y DE LA PARTE ANALIZADA

¹²³⁷ El art. 14 del decreto reglamentario de la LIG contempla una detallada serie de supuestos en donde se considera que existe vinculación.

Si bien la legislación argentina ha incorporado los métodos de precios de transferencia siguiendo los lineamientos y directrices de la OCDE, se apartó de lo propugnado por el aludido organismo en lo que respecta al criterio de selección del método¹²³⁸. En efecto, nuestro país no dispuso la preferencia de los métodos transaccionales respecto de los métodos de utilidades, sino que adoptó el criterio del “mejor método” o del método “más apropiado”, en forma similar a la legislación estadounidense. Es decir, la ley colocó en cabeza del contribuyente la carga de definir y seleccionar el mejor método para el caso puntual analizado.

En este sentido, el art. 15 de la ley de impuesto a las ganancias, según la redacción de la ley 25.063, disponía: “...para la determinación de si los precios de transferencia responden a las prácticas normales de mercado, entre partes independientes se aplicará el que resulte más apropiado para el tipo de operaciones que se trate...”. En igual sentido, el art. 6° de la resolución general (AFIP) 720/99, en redacción luego reproducida sustancialmente por el art. 11 de la resolución general (AFIP) 1122/2001¹²³⁹, enumeraba una serie de factores que debían tomarse en consideración para la selección del método “más apropiado”. La ley 27.430, que modificó la redacción del art. 15 de la ley de impuesto a las ganancias (actual art. 17), ratificó la adopción del criterio del método “más apropiado”¹²⁴⁰. Sin embargo, la reglamentación de la aludida ley contempla una importante excepción, en cuanto dispone que el método de precio comparable entre partes independientes será considerado el más apropiado para valorar las transacciones de bienes

¹²³⁸ La solución, adoptada por la legislación argentina ha sido cuestionada por BAISTROCCHI. La crítica del citado académico parte del fundamento dado en Estados Unidos para la adopción de la regla del “mejor método”, consistente en sostener que la creciente complejidad y diversidad de las transacciones, entre empresas vinculadas, convierte en inviable a una simplista preferencia de los métodos de transacción por sobre los de resultado; fundamento que, en su opinión, no resultaría atendible en un país en vías de desarrollo como la Argentina, en donde la adopción de la mentada regla podría generar un aumento en la probabilidad de litigios (conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 157).

La crítica, a nuestro juicio, luce acertada. En un contexto de operaciones poco complejas, con una normativa incipiente y con tribunales con poca experiencia en la materia, dejar librada la cuestión relativa a la elección del método a las circunstancias del caso resulta un incentivo para el nacimiento de controversias y no para su solución.

¹²³⁹ B.O. 31/10/2001. La aludida resolución regló los pormenores del análisis de precios de transferencia, desde su sanción en el año 2001 hasta su reemplazo, en el año 2020, por la resolución general (AFIP) 4717/2020.

¹²⁴⁰ El art. 17, tercer párrafo de la LIG, dispone: “A los fines de la determinación de los precios de las transacciones a que alude el artículo anterior serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción analizada...”.

con cotización, ya sea por referencia a transacciones comparables no controladas o por referencia a índices, coeficientes o valores de cotización de bienes.

Como se ha adelantado, el estándar del método “más apropiado” de la legislación argentina, si bien similar en su formulación literal al propugnado por la OCDE, se encuentra más cercano a la regla del “mejor método” estadounidense. Ello en razón de que, salvo en el caso de transacciones de bienes con cotización, no establece preferencias *a priori* entre los métodos de validación de precios de transferencia.

El art. 5° de la resolución general (AFIP) 4717/2020, por su parte, obliga a efectuar el análisis de comparabilidad, y la justificación de los precios de transferencia, teniendo en cuenta la situación del sujeto local. Es decir que la operación internacional debe ser evaluada desde la perspectiva del sujeto local. Salvo, claro, que resulta aplicable el método de división de ganancias -en donde se analizan todas las partes intervinientes en la operación-, o el método especial, previsto en el art. 17, 6° párr., de la LIG, para exportaciones o importaciones de mercaderías a través de intermediarios internacionales.

La norma reglamentaria, en cuanto establece una velada prohibición de formular el análisis de comparabilidad sobre el sujeto del exterior, resulta de dudosa constitucionalidad. Ello en razón de que la LIG y su decreto reglamentario, si bien no incluyen una directiva expresa respecto a la cuestión, sí contemplan una serie de normas que, interpretadas armónicamente, llevan a considerar posible la elección del sujeto del exterior como parte analizada.

En efecto, el art. 17, 6° párr., de la LIG obliga a analizar activos, riesgos y funciones de un sujeto del exterior en el caso de exportaciones o importaciones de bienes a través de intermediarios internacionales. Lo cual descarta la existencia de una prohibición expresa o implícita en tal sentido. Asimismo, el art. 29 del decreto reglamentario de la LIG, al definir los métodos de precios de transferencia, no dispone, expresa o implícitamente, que la parte analizada deba ser la parte local. Cabe tener presente, además, que el art. 30 del aludido decreto, al enumerar los factores para seleccionar el método más apropiado, tampoco establece una exigencia semejante.

Se entiende, entonces, que no existe ninguna norma, en la ley o en su reglamento, que permita interpretar que el legislador ha establecido la obligatoriedad de analizar la parte local. Es más, las directivas relativas a la implementación de los métodos de precios de transferencia y su selección llevan a sostener exactamente lo contrario. Esto es, que la

elección del método de precios de transferencia, al tener que respetar las pautas previstas en el art. 30 del decreto reglamentario, puede derivar en la selección, como sujeto de análisis, de la entidad del exterior. Máxime teniendo en cuenta que la elección de la parte sujeta a análisis es una cuestión fundamental en el marco del análisis de comparabilidad, por lo que no resulta razonable interpretar que el legislador o el Poder Ejecutivo Nacional hayan omitido prescribir una regla de semejante importancia.

En este sentido, cabe poner de resalto que la posición de la normativa argentina, que discrepa del criterio propugnado por la OCDE¹²⁴¹, puede tornarse contraproducente para la confiabilidad del resultado. Por ejemplo, tómesese el caso de una empresa que fabrica un determinado producto en el país, utilizando materia prima e insumos locales adquiridos a terceros, y lo transfiere a otra empresa vinculada, situada en otro país, para que los coloque en ese mercado a clientes mayoristas independientes. Se advierte, en este punto, que el precio de transferencia, convenido entre ambas partes, puede ser apreciado y evaluado desde la perspectiva del vendedor o desde la del adquirente.

Resulta claro que el proceso de comparabilidad resultaría más simple si el análisis se concretara sobre los márgenes comparables referidos a la función de distribución cumplida por el adquirente, por tratarse de una función más simple. En este sentido, cabe destacar que la apreciación del margen de reventa -pues el método más idóneo, para tal actividad, suele ser el método de precio de reventa entre partes independientes- tiene menores complicaciones que la comparación del margen bruto sobre los costos incurridos, tal como requiere el método de costo más beneficios, o, en su caso, que la aplicación del método de margen neto de la transacción.¹²⁴²

Sin embargo, y como consecuencia de la definición normativa prevista en el art. 5° de la resolución general (AFIP) 4717/2020, el análisis de precios de transferencia debe efectuarse sobre la empresa local que lleva a cabo la función de fabricación, lo cual puede

¹²⁴¹ La OCDE sostiene que la elección de la parte bajo análisis debe ser consistente con el análisis funcional de la transacción. En este sentido, postula que debería elegirse la parte a la cual podría aplicarse un método de precios de transferencia de la manera más confiable posible, con los mejores comparables que puedan encontrarse. Generalmente, se tratará del sujeto que tenga las funciones más simples (conf. OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 154).

¹²⁴² Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “El principio de operador independiente (Arm’s Length Principle)”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 118.

llevar a que tenga que tomarse, como comparables, a sujetos que operan en el exterior; sujetos que, vale destacar, pueden tener dimensiones significativamente disímiles, pueden utilizar distintos medios de producción y tener diferentes esquemas de acceso a los bienes de capital, además de estar expuestos a riesgos y circunstancias económicas diversas. Se trata de cuestiones que resultan pasibles de afectar seriamente su resultado bruto, a punto tal de considerar más confiable la comparación a nivel de margen neto. La norma, entonces, obliga a descartar el análisis de la contraparte del exterior, aún en el caso de que esta tuviera, por ejemplo, comparables internos que permitieran obtener un resultado más confiable.¹²⁴³

Por otro lado, cabe destacar que el citado art. 30 del decreto reglamentario de la LIG establece, entre las pautas para seleccionar el método de precios de transferencia, aquel que cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación. Lo cierto es que no siempre la mejor calidad y cantidad de información, accesible para la administración fiscal, es la referida al sujeto local. En efecto, cuando se trata de empresas de capital argentino con sucursales en el exterior, toda la documentación, relativa a estas y su contabilidad, está sometida a las reglas de la ley 11.683. Aun ante figuras societarias u otras con personalidad jurídica propia, cuando la sociedad controlante esté domiciliada en el país y debe consolidar los resultados en virtud de regulaciones del organismo de control, la AFIP podría tener acceso a la información de las subsidiarias del exterior. También en el caso que la contraparte se domicilie en un país con el cual se haya suscripto un acuerdo de intercambio de información.¹²⁴⁴

En definitiva, se advierte que la normativa argentina presenta algunas diferencias importantes respecto a los lineamientos de la OCDE, especialmente en lo que respecta a los criterios de selección del método más apropiado y de la parte sujeta a análisis. En efecto, establece un criterio de selección de método más cercano a la regla existente en el derecho estadounidense -sin preferencias, *a priori*, de unos métodos sobre otros-, y obliga a considerar, como sujeto de análisis, a la parte local.

¹²⁴³ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “El principio de operador independiente...”, cit., págs. 118/119.

¹²⁴⁴ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “El principio de operador independiente...”, cit., pág. 119.

8.3.2.4.3.4. ESTABLECIMIENTO DEL RANGO O MAGNITUD DE MERCADO

Como bien postulan HEIDE, GRAZZINI y LOZANO, el cálculo de un precio de mercado no constituye una ciencia exacta, del mismo modo que los precios que se pactan entre partes independientes no pueden ser predichos, en forma exacta, a partir de bases científicas. Ello provoca que, en la mayoría de los casos, los análisis de precios de transferencia produzcan un rango de resultados posibles.¹²⁴⁵

En la práctica, la mayoría de los análisis comprenden la comparación de precios o de márgenes de rentabilidad, tanto brutos como netos, de una serie de compañías que pueden ser consideradas comparables. Sin embargo, la rentabilidad obtenida por cada compañía puede verse afectada por una gran cantidad de factores, más allá de la vinculación que pueda unirlos.

En efecto, la rentabilidad de cada empresa puede verse incidida por una diferencia en la estructura de mercado en la cual interviene¹²⁴⁶. Como ejemplo de lo expuesto, los referidos autores traen a colación las dos estructuras de mercados más comunes. La primera, desarrollada en el año 1838 por COURNOT, se produce en aquellos mercados de productos sustitutos, donde las cantidades ofrecidas determinan los precios (*v.gr.* mercados de *commodities*). Es posible demostrar matemáticamente que, en esta estructura, una serie de compañías independientes pueden presentar distintas rentabilidades en función de la cuota de mercado que detente cada una, más allá de cualquier otro factor que la afecte. Por otro lado, la estructura de mercado ideada por BERTRAND, a partir de una revisión crítica de la tesis de COURNOT, describe mercados de productos sustitutos, donde los precios determinan las cantidades comercializadas, tales como los mercados tecnológicos de computadoras o productos similares. Este modelo concluye que una serie de compañías comparables pueden alcanzar diferentes márgenes, de acuerdo a la estructura de costos de cada compañía. Con independencia de otros factores que puedan influir en el desarrollo de sus negocios.¹²⁴⁷

¹²⁴⁵ Conf. HEIDE, Guillermo, GRAZZINI, Guillermo y LOZANO, Matías, “El rango de precios o rentabilidades de mercado abierto”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 145.

¹²⁴⁶ Conf. HEIDE, Guillermo, GRAZZINI, Guillermo y LOZANO, Matías, *ob. cit.*, pág. 145.

¹²⁴⁷ Conf. HEIDE, Guillermo, GRAZZINI, Guillermo y LOZANO, Matías, *ob. cit.*, pág. 146. Con cita de OZ, Shy, *Industrial Organization*, The MIT Press, 1996.

En ese marco, y sumado a otros factores que enfrentan las empresas (*v.gr.* coyuntura económica y la situación financiera), puede sostenerse que el resultado *arm's length*, en una transacción no controlada, puede no ser necesariamente un único monto. Ello en razón de que partes independientes, interviniendo en operaciones comparables bajo circunstancias semejantes, no siempre alcanzan resultados idénticos¹²⁴⁸. Por tal motivo, la OCDE advierte que habrá muchas ocasiones en las que la aplicación del método más apropiado de precios de transferencia producirá un rango de resultados que pueden ser igualmente confiables.¹²⁴⁹

Al aceptar un rango de precios o rentabilidades correctas, la OCDE reconoce que el resultado de mercado no tiene por qué estar expresado por un único dato, puesto que las situaciones que afectan a cada transacción pueden ir más allá de la simple vinculación entre las partes intervinientes. Por tal motivo, el aludido organismo expresa que, en principio, el rango de resultados confiable será entendido como el simple rango o recorrido que se obtiene entre la mayor y la menor de las observaciones que conforman un conjunto de datos.¹²⁵⁰

El problema radica en que el rango se basa únicamente en las observaciones extremas, por lo que es susceptible de sufrir una distorsión considerable si la muestra contiene alguna observación exageradamente atípica. A su vez, su valor puede verse influido por el número de observaciones de la muestra, puesto que el recorrido de una muestra grande será mayor que el de una pequeña, aun cuando sean extraídas de la misma población. Por tal motivo, la OCDE postula que, cuando se advierta la existencia de defectos de comparabilidad en el rango que no hayan podido ser eliminados, pueden utilizarse medidas estadísticas (*v.gr.* rango intercuartil u otros percentiles) que tengan en cuenta la tendencia central, con el objeto de estrecharlo.¹²⁵¹

La normativa argentina, por su parte, establece que, cuando por aplicación de alguno de los métodos de precios de transferencia, se determinen dos o más transacciones comparables, debe determinarse la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad. Si el precio, el monto de

¹²⁴⁸ Conf. HEIDE, Guillermo, GRAZZINI, Guillermo y LOZANO, Matías, ob. cit., pág. 146.

¹²⁴⁹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 165.

¹²⁵⁰ Conf. HEIDE, Guillermo, GRAZZINI, Guillermo y LOZANO, Matías, ob. cit., págs. 146/147.

¹²⁵¹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 165.

la contraprestación o el margen de utilidad, fijado por el contribuyente, se encuentra dentro del rango intercuartil, se considerará como pactado entre partes independientes. Caso contrario, se considerará que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad, que hubieran utilizado partes independientes, es el valor de la mediana. A su vez, en el caso de precios de bienes o servicios con cotización, se tomará, como rango de mercado, el establecido entre los precios o cotizaciones mínimo y máximo del día correspondiente a la transacción evaluada.¹²⁵²

Cabe destacar, en este punto, que el rango intercuartil es una forma de solucionar los inconvenientes que puede presentar el rango, a través de la eliminación del cincuenta por ciento (50%) de las observaciones extremas de una muestra determinada. En la determinación del rango intercuartil, se descarta el veinticinco por ciento (25%) de las observaciones que se ubican en la parte alta del rango total, y el veinticinco por ciento (25%) de las que se ubican en la parte baja del mismo. De esta manera, el rango intercuartil es el rango que contiene la mitad central de las observaciones.¹²⁵³

8.3.2.4.4. MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

8.3.2.4.4.1. MÉTODO DE PRECIO COMPARABLE ENTRE PARTES INDEPENDIENTES

El art. 29, inc. a), del decreto reglamentario de la LIG define al precio comparable entre partes independientes como *“el precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables”*. Para la aplicación del método bajo examen, el precio concertado, por la entidad bajo análisis, debe compararse con el precio que esta hubiese acordado con terceros independientes con relación al mismo bien o servicio de que se trate¹²⁵⁴. En su defecto, deben compararse transacciones que involucren el mismo bien o servicio, llevadas a cabo por terceros independientes.

¹²⁵² Conf. art. 42 del decreto reglamentario de la LIG. Cabe destacar que el art. 29 de la resolución general (AFIP) 4717/2020 detalla, pormenorizadamente, el procedimiento de obtención de la mediana y el rango intercuartil.

¹²⁵³ Conf. HEIDE, Guillermo, GRAZZINI, Guillermo y LOZANO, Matías, ob. cit., pág. 147.

¹²⁵⁴ En este sentido, el art. 38 del decreto reglamentario de la LIG dispone: “Los comparables internos, en caso de existir, deberán ser tenidos en cuenta de manera prioritaria en el análisis, en la medida que no existan diferencias significativas entre los elementos comparables de la muestra o que, en el caso de existir, no afecten las condiciones analizadas, o se puedan realizar ajustes que permitan su eliminación y optimicen

Las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, fuente inspiradora de la legislación local, lo definen como el método que compara el precio cobrado por bienes o servicios, en una operación entre compañías vinculadas, con el precio cobrado por una operación similar con partes independientes bajo condiciones similares¹²⁵⁵. A su vez, sostienen que una operación entre partes independientes es comparable con una transacción entre partes relacionadas, para aplicar el método de precio comparable no controlado, si se cumplen alguna de las siguientes condiciones básicas: (i) ninguna de las diferencias de las transacciones que son comparadas, o entre las entidades que llevan a cabo las transacciones, podrían afectar el precio en un mercado transparente; o (ii) pueden realizarse ajustes razonables para ajustar esas diferencias.

Asimismo, la OCDE señala que, en caso de poder obtenerse transacciones comparables, el método bajo análisis constituye el más directo y confiable para aplicar el principio de mercado, por lo que resulta preferible a los demás¹²⁵⁶. La normativa argentina, en cambio, no establece una preferencia de ese tipo con carácter general, aunque dispone que el aludido método será considerado el más apropiado para evaluar las transacciones de bienes con cotización.¹²⁵⁷

Cabe destacar, en este punto, que el método de precio comparable no controlado es el único que analiza precios. En efecto, su mecánica de aplicación involucra la comparación directa del precio de la transacción con el precio comparable, sea este interno -derivado del propio ente- o externo -es decir, obtenido en operaciones llevadas a cabo entre terceros independientes-. En cambio, los restantes métodos utilizan información referida a utilidades brutas o netas.¹²⁵⁸

la comparación. Los ajustes deberán realizarse si, efectivamente, afectan la comparación y en tanto se compruebe una mejora en la fiabilidad de los resultados”.

¹²⁵⁵ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 97 y ss.

¹²⁵⁶ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 97 y ss.

¹²⁵⁷ Conf. art. 31, primer párrafo, del decreto reglamentario de la LIG. El art. 47 del reglamento, por su parte, define a los bienes con cotización en los siguientes términos: “...aquellos productos físicos que poseen o adoptan precios de público y notorio conocimiento negociados en mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, nacionales o internacionales (incluyendo también los precios o índices disponibles reconocidos y publicados por agencias de estadísticas o de fijación de precios, públicas o privadas, entre otros), cuando estos precios o índices sean habitualmente utilizados como referencia de mercado entre partes independientes para la fijación de precios de comercio internacional de bienes transados en el mercado argentino.”

¹²⁵⁸ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de precio comparable entre partes independientes”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 237.

Este método resulta la mejor opción cuando existen operaciones que involucran bienes o servicios que se realizan tanto con terceros independientes como con compañías vinculadas. Sin embargo, en la práctica resulta difícil poder comparar los precios, pues podría darse el caso, por citar un ejemplo usual, que las empresas asociadas absorbieran los productos no colocados en el mercado interno¹²⁵⁹. Ello hace que, en esas circunstancias, sea más conveniente o apropiado utilizar otros métodos para validar la condición de mercado de la operación.

De acuerdo al art. 31 del decreto reglamentario de la LIG, este método no resulta aplicable cuando los productos no sean análogos por naturaleza o calidad, o estuviesen incididos, en forma diferente, por intangibles. Tampoco será de aplicación cuando los mercados no sean comparables por sus características, por su volumen, por las condiciones financieras o monetarias o, de existir bienes intangibles objeto de la transacción, cuando estos no sean iguales o similares.

Generalmente, el método en cuestión se utiliza para evaluar los siguientes tipos de transacciones:

- La tasa de interés que una compañía paga o cobra cuando recibe u otorga financiación. Se compara, en estos casos, la tasa a la cual el deudor podría financiarse de una fuente independiente. O, en otras circunstancias, las colocaciones alternativas a las que pudiere tener acceso el acreedor, respecto de sus excedentes financieros líquidos para operaciones con un riesgo similar.
- Operaciones de la industria del software, en donde los productos pueden licenciarse también a compañías independientes.
- Operaciones que involucran *commodities* o bienes con cotización, que son, por su naturaleza, homogéneos y cotizan en bolsas o mercados transparentes¹²⁶⁰. En este caso, el comparable externo puede obtenerse con cierta facilidad en los mentados recintos.¹²⁶¹

¹²⁵⁹ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de precio comparable...”, cit., pág. 236.

¹²⁶⁰ De acuerdo al art. 31 del decreto reglamentario de la LIG, el método de precio comparable entre partes independientes será considerado el más apropiado para valorar las transacciones de bienes con cotización. Ya sea por referencia a transacciones comparables no controladas o por referencia a los índices, coeficientes o valores de cotización de bienes.

¹²⁶¹ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de precio comparable...”, cit., pág. 236.

8.3.2.4.4.2. MÉTODO DE PRECIO DE REVENTA ENTRE PARTES INDEPENDIENTES

El art. 29 del decreto reglamentario de la LIG define al precio de reventa entre partes independientes de la siguiente manera: *“al precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que se determinará multiplicando el precio de reventa o de la prestación del servicio o de cualquier otra operación celebrada con partes independientes en operaciones comparables, por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas entre partes independientes”*.

El método en cuestión tiene por objeto evaluar el precio de adquisición de un producto, servicio o derecho a una empresa vinculada. El precio de reventa a un tercero o sujeto independiente se reduce en un margen bruto, que es representativo de la cuantía con la que un revendedor -del producto, servicio o derecho- pretendería cubrir sus costos de venta, y otros gastos vinculados, y obtener un beneficio razonable. El resultado derivado de sustraer el margen bruto constituye, después de ajustar otros costos relacionados a la compra del producto -v.gr. derechos de aduana-, un precio de plena competencia correspondiente a la transferencia originaria de los bienes entre las empresas vinculadas.

Es decir que el método de precio de reventa parte del precio al cual el producto o servicio, que ha sido previamente adquirido de una entidad vinculada, es revendido a un sujeto independiente. Este precio (de reventa) es luego reducido por un margen bruto que resulte apropiado (el margen de reventa); margen que representa lo que un revendedor buscaría cubrir con su venta, con el objeto de cubrir sus costos de venta y otros gastos asociados y, atendiendo a los activos, riesgos y funciones involucrados, obtener un margen apropiado. Lo que queda, luego de sustraer el aludido margen bruto, puede ser considerado un precio de mercado para la primera venta, realizada entre empresas vinculadas.¹²⁶²

¹²⁶² OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 101.

El margen de reventa puede ser determinado a partir del margen que obtiene el mismo revendedor en operaciones realizadas con terceros en condiciones comparables (análisis interno), o a partir de los márgenes que pueden obtener sujetos independientes en transacciones comparables (análisis externo). En lo que respecta a su aplicación, puede sostenerse que, en general, las diferencias en los productos son menos relevantes que en la aplicación del método de precios comparables, en razón de que estas tiene un efecto sustancialmente menor en los márgenes, a diferencia de lo que ocurre en los precios¹²⁶³. Tal fenómeno encuentra explicación en el hecho de que, en una economía de mercado, la compensación por la realización de funciones similares tiene a equipararse en todas las actividades. En cambio, los precios para diferentes productos solo tienden a equipararse cuando son sustitutos unos de otros.¹²⁶⁴

La doctrina especializada tiene dicho que el método bajo análisis es particularmente adecuado para operaciones de comercialización en sus distintas variantes, cualquiera fuere su objeto. Es decir, ya sea que involucren cosas, bienes digitales, licencias de uso de derechos o servicios¹²⁶⁵. Las Guías de la OCDE, por su parte, reconocen la versatilidad del método para evaluar los márgenes obtenidos en operaciones de distribución o reventa de bienes, y así también lo hace la legislación estadounidense.¹²⁶⁶

A partir de lo expuesto, puede sostenerse que las principales características del método bajo estudio son las siguientes:

- El “precio de reventa” es el precio que factura un distribuidor o revendedor a su cliente.
- El precio de transferencia *arm's length* es el precio facturado al cliente, disminuido en el porcentaje apropiado de utilidad bruta.
- El porcentaje de utilidad bruta a aplicar se basa en el porcentaje obtenido en operaciones comparables no controladas, calculado sobre las ventas netas. La

¹²⁶³ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 102.

¹²⁶⁴ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 102.

¹²⁶⁵ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de precio de reventa entre partes independientes”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 240.

¹²⁶⁶ Como bien señala GOLDEMBERG, la legislación estadounidense dispone la aplicación del método de precio de reventa entre partes independientes exclusivamente para la actividad de distribución (GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de precio de reventa...”, cit., pág. 241).

utilidad bruta, por su parte, es la diferencia entre el importe de las ventas netas y el costo de los bienes o servicios vendidos.

- Su utilización es recomendada para analizar los márgenes obtenidos en operaciones de distribución o reventa de bienes.

8.3.2.4.4.3. MÉTODO DE COSTO MÁS BENEFICIOS

El art. 29 del decreto reglamentario de la LIG define al método de costo más beneficio como *“al precio de venta de un bien, de prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que resulta de multiplicar el costo de los bienes, de los servicios o de otras transacciones celebradas con partes independientes por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta obtenido con o entre partes independientes en transacciones comparables, determinándose dicho porcentaje relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas entre partes independientes”*.

El método en cuestión toma, como punto de partida, los costos incurridos que se encuentran relacionados con la venta de un bien o servicio, cuyo destinatario es un sujeto económicamente vinculado. Tales costos, más el margen de utilidad bruta adecuado a las funciones desempeñadas y a las demás características de la operación -que, conforme a las reglas de mercado, puedan incidir en el precio-, permiten obtener el precio de venta *arm's length*. Es decir, el precio al que hipotéticamente hubieran acordado efectuar la transacción dos partes independientes¹²⁶⁷. El aludido margen se expresa como un porcentaje del costo.

Idealmente, el margen de utilidad bruta debe ser establecido por referencia al margen que el mismo sujeto obtiene en operaciones con sujetos independientes (análisis interno). Sin embargo, también resulta factible determinarlo por referencia al margen que hubiesen obtenido, en transacciones comparables, sujetos independientes (análisis externo).

¹²⁶⁷ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 106 y ss.

El método bajo análisis es el más utilizado para las actividades de servicios¹²⁶⁸, y es especialmente adecuado para operaciones de venta de bienes de propia producción cuando el destinatario es una empresa vinculada, cualquiera fuera el tipo de bien. En esta línea, la OCDE reconoce la versatilidad del método para evaluar los márgenes obtenidos en operaciones de venta de bienes semi-elaborados entre empresas vinculadas, en el caso de acuerdos de largo plazo de provisión de bienes, y en la prestación de servicios, siempre a empresas vinculadas.¹²⁶⁹

El método de costo más beneficios es paralelo al método de precio de reventa entre partes independientes. Ambos buscan determinar el margen de utilidad bruta que hubieran obtenido dos partes independientes en una operación similar, y pretenden llegar, en forma indirecta, al precio de la misma operación de provisión de bienes o servicios efectuada entre las empresas vinculadas. Uno lo hace desde la perspectiva del proveedor -método de costo más beneficios-, y el otro desde la perspectiva del adquirente -método de precio de reventa entre partes independientes-.

El método bajo análisis suele ser más apropiado cuando las funciones, cumplidas por el vendedor, son más simples de ser evaluadas que las cumplidas por el adquirente, o cuando el productor de los bienes ofrece información más confiable que la que puede obtenerse del distribuidor o adquirente. En general, resulta más confiable un análisis focalizado en la función del distribuidor, por ser más simple que la llevada a cabo por el proveedor fabricante de los bienes o prestador del servicio. En este último caso, la configuración del costo computable, activos utilizados e incorporación de intangibles, asociados al producto, hacen difícil obtener comparables adecuados y practicar los ajustes pertinentes, en especial cuando esa información es externa a la empresa y puede requerir ajustes contables.¹²⁷⁰

Sin embargo, cuando el adquirente agrega un valor importante al bien objeto de la operación, entonces sería aconsejable aplicar el método de costo más beneficios,

¹²⁶⁸ Conf. EGUÍA, José Luis, “Precios de transferencia en prestaciones del exterior”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia*, La Ley, Buenos Aires, 2007, págs. 597/598. El autor señala que, entre los servicios que podrían analizarse a través del método de costo de beneficio, se encuentran los servicios profesionales, *contract manufacturers* y prestadores de investigación y desarrollo.

¹²⁶⁹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 107 y ss.

¹²⁷⁰ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de costo más beneficios”, en Goldemberg, Cecilia, *Manual de Precios de Transferencia*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 272.

concentrando el análisis en el vendedor. Tómese el caso de una empresa que desarrolló una importante patente, referida a determinado producto, que es fabricado por la misma y vendido a una empresa subsidiaria. Esta última le agrega un componente al aludido producto, y lo vende a una empresa independiente. El mentado componente le agrega un importe sustancial al valor del producto, y por ello no es posible obtener información acerca de una operación comparable, efectuada entre terceros, que permita aplicar el método de precio de reventa para obtener el adecuado porcentaje de margen para el distribuidor.¹²⁷¹

Si se toman las reglas de ganancia neta aplicables a sujetos del exterior, cabe interrogarse si podría evaluarse el nivel de utilidad bruta, del sujeto del exterior, a través de la aplicación del método de costo más beneficios. Al respecto, cabe destacar que la OCDE, al reseñar ejemplos típicos de aplicación del método en cuestión, señala el caso de una compañía “A” que acuerda con una compañía “B”, del mismo grupo multinacional, llevar adelante investigaciones para beneficio de esta. Todos los riesgos, relacionados con la actividad de investigación, son asumidos por la compañía “B”, quien también es dueña de todos los intangibles desarrollados a través de la investigación, por lo que tiene derecho a toda la ganancia derivada de la referida actividad. El organismo aclara que todos los costos de investigación, que las partes vinculadas han acordado, deben ser adecuadamente compensados. El margen sobre esos costos, por su parte, podrá reflejar cuán innovadora y compleja es la actividad de investigación llevada a cabo por la compañía A.

Se trata de un ejemplo que podría encuadrar en la definición de asesoramiento técnico prevista en el art. 12, segundo párrafo, de la LIG, por lo que la renta, obtenida por el sujeto del exterior, sería considerada de fuente argentina en su integridad. Además, se consideraría, como ganancia neta de fuente argentina, el noventa por ciento (90%) de lo abonado al aludido sujeto (art. 104, inc. i, de la LIG). En ese marco, se entiende que, en principio, resultaría factible evaluar el nivel de utilidad bruta, obtenida por la compañía del exterior, a través de la aplicación del método de costo más beneficio. Siempre, claro, que se encuentren reunidas las condiciones técnicas (*v.gr.* existencia de comparables,

¹²⁷¹ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de costo...”, cit., pág. 272.

ausencia de intangibles difíciles de valorar, uniformidad de criterios contables¹²⁷²) para que su aplicación arroje resultados confiables.

8.3.2.4.4. MÉTODO DE MARGEN NETO DE LA TRANSACCIÓN

El método de margen neto de la transacción constituye, junto con el de división de ganancias, el segmento de métodos denominados “del beneficio de la operación”. Ello en razón de que analizan el carácter *arm's length* de los precios de una transacción, entre empresas vinculadas, a través de la comparación del margen neto de dicha operación con el de una transacción comparable entre partes independientes. Aun cuando el postulado teórico haga referencia a una transacción, lo más probable, en la práctica, es que las comparaciones involucren un agrupamiento determinado de operaciones homogéneas.

En este sentido, el art. 29, inc. e), del decreto reglamentario de la LIG lo define como el “...*margen de ganancia aplicable a las transacciones entre partes vinculadas, que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en transacciones no controladas comparables, o en transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de establecer dicho margen, podrán considerarse factores de rentabilidad tales como: retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios, de acuerdo con el tipo de actividad y demás hechos y circunstancias del caso y la naturaleza del tipo de operación analizada. La ganancia a comparar será la ganancia neta antes de gastos financieros e impuesto a las ganancias, sin considerar los resultados extraordinarios*”.

Se advierte, entonces, que el método en cuestión compara el margen neto de una transacción, entre partes vinculadas, con el margen neto de una operación entre independientes. Para establecer el nivel de margen neto, debe realizarse una división en la cual el numerador es, en todos los casos, la utilidad neta de la operación, mientras que el denominador puede cambiar según la metodología de medición que se utilice. A esta división se la conoce como “indicador de nivel de rentabilidad” (*Profit Level Indicator* o *PLI* en inglés).

La selección del denominador, vale destacar, debería ser consistente con el análisis de comparabilidad, y, en particular, reflejar la distribución de riesgos entre las partes. En

¹²⁷² OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 109.

este sentido, el denominador debería enfocarse en los indicadores relevantes del valor de las funciones realizadas por la parte sujeta a análisis, tomando en consideración los activos utilizados y los riesgos asumidos. En general, y sin que constituya una enumeración exhaustiva, puede sostenerse que los gastos operativos, de ventas o de distribución, constituyen una base apropiada para las actividades de distribución; los costos totales o gastos operativos, por su parte, pueden ser una base apropiada para las actividades de servicios o fabricación; y los activos operativos pueden servir para medir la rentabilidad de actividades de capital intensivo, tales como ciertas actividades de fabricación.¹²⁷³

De acuerdo a la OCDE, el método bajo análisis puede proveer soluciones prácticas para problemas de precios de transferencia que, en ausencia del aludido método, resultarían prácticamente insolubles. Siempre, claro, que se utilice en forma rigurosa y con los ajustes apropiados para reflejar las diferencias (*v.gr.* capacidad ociosa, variación de costos fijos, costo de capital, posición competitiva). En consecuencia, el organismo recomienda que el método de margen neto de la transacción sea utilizado solo cuando los indicadores de rentabilidad se determinen a partir de transacciones no comparables, del mismo contribuyente, en condiciones similares. O, en el caso que se utilicen transacciones de sujetos independientes, cuando las diferencias entre empresas vinculadas e independientes, que puedan tener un efecto material en el indicador de rentabilidad, sean tomados adecuadamente en cuenta.¹²⁷⁴

Asimismo, el denominador debería ser razonablemente independiente de las transacciones controladas, ya que, en caso contrario, no existiría un punto de partida objetivo. Por ejemplo, en caso de analizarse una transacción consistente en la compra de bienes por un distribuidor a una compañía vinculada, para su reventa a sujetos independientes, no podría evaluarse la rentabilidad neta en comparación al costo de los bienes vendidos. Ello en razón de que los mentados costos son, justamente, los que están siendo evaluados en el marco del principio del operador independiente. En igual sentido, en el supuesto de examinarse una transacción controlada consistente en la provisión de servicios a una empresa vinculada, no resultaría correcto evaluar el indicador de

¹²⁷³ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 121 y ss.

¹²⁷⁴ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 118 y ss.

rentabilidad en función de los ingresos por la venta de los servicios. Justamente porque esos ingresos son los que están siendo fiscalizados en su cumplimiento del estándar *arm's length*. Por otro lado, cuando el denominador se encuentra materialmente afectado por costos originados en operaciones controladas que no son objeto de evaluación (v.gr. regalías pagadas a sujetos vinculados), debería actuarse con suma precaución con el objeto de determinar si los aludidos costos distorsionan el análisis y, especialmente, si se ajustan al principio del operador independiente.¹²⁷⁵

En consecuencia, con el objeto de medir el margen de utilidad de una transacción de la manera más confiable, debe utilizarse el *PLI* más adecuado al tipo de actividad de la compañía analizada¹²⁷⁶. Pueden clasificarse en dos grupos:

- **Indicadores financieros.** Miden la rentabilidad tomando en cuenta los costos, gastos o ventas de la compañía bajo análisis y de sus comparables. Las opciones más usuales son:

- *Margen neto sobre costos totales.* Relaciona la utilidad operativa con los costos y gastos totales. Se utiliza en casos en donde la transacción a controlar es un ingreso para la compañía bajo análisis, de tal manera que el denominador del cociente no se encuentre influenciado por cifras afectadas por la vinculación. Debería utilizarse en el caso que los costos constituyan un indicador relevante del valor de las funciones ejercidas, de los activos utilizados y de los riesgos asumidos por la parte analizada.¹²⁷⁷

Se aplica con más frecuencia en casos en donde el contribuyente no asume el riesgo de compra de materiales, o cuando desarrolla servicios en lugar de transacciones de compraventa.¹²⁷⁸

- *Margen neto sobre ventas.* Calcula la *ratio* tomando como numerador la utilidad operativa, y como denominador las ventas. Se lo utiliza cuando la operación a controlar representa un costo o un gasto operativo para la compañía analizada, y se recurre a este indicador, con frecuencia, para evaluar

¹²⁷⁵ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 122.

¹²⁷⁶ Conf. EGUÍA, José Luis, “Método de margen neto de la transacción”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 294.

¹²⁷⁷ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 123.

¹²⁷⁸ Conf. EGUÍA, José Luis, “Método de margen neto...”, cit., pág. 295.

la rentabilidad de distribuidores, cuando el método de precio de reventa, entre partes independientes, resulta inaplicable. En tal supuesto, las ventas, incluidas en el denominador, deberían ser las reventas de productos previamente adquiridos en la transacción controlada bajo análisis.¹²⁷⁹

La *ratio* es de fácil aplicación, ya que tanto el resultado operativo como las ventas son conceptos de definición prácticamente universal, y son generalmente informados por separado en los reportes contables de los distintos países.¹²⁸⁰

• *Razón de Berry*. Sin considerar la utilidad neta como parámetro, relaciona los gastos operativos con la utilidad bruta. Se entiende que esta *ratio* permite extraer conclusiones más confiables en aquellos casos en los cuales se localizan comparables con funciones, riesgos y activos similares, pero que, sin embargo, estructuran jurídicamente sus operaciones en forma diferente.¹²⁸¹

Esta *ratio* puede ser apropiada para las actividades de intermediación, en donde un sujeto compra bienes a una empresa vinculada y las revende a otra del mismo grupo multinacional. En estos supuestos, el método de precio de reventa podría no resultar apropiado atendiendo a la ausencia de ventas no controladas, y el método de costo más beneficio, que podría proveer un

¹²⁷⁹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 122/123.

¹²⁸⁰ Conf. EGUÍA, José Luis, “Método de margen neto...”, cit., pág. 295.

¹²⁸¹ EGUÍA toma como ejemplo a una distribuidora de productos importados que actúa bajo dos modalidades, de acuerdo al tipo de cliente. En algunos casos, importa la mercadería y la revende en el mercado interno con un margen. Pero en otros, luego de lograr el pedido correspondiente de un cliente, su casa matriz vende directamente a este los bienes en cuestión. En este último caso, la vinculada del exterior le reconoce a la distribuidora una comisión equivalente al margen que esta hubiese logrado de haber vendido los bienes, una vez que la operación se hiciera efectiva. En ambos casos, las funciones que cumple la compañía local son prácticamente idénticas: localiza los clientes, realiza los pedidos a su casa matriz, ejecuta los trámites de nacionalización de la mercadería (en un caso a su nombre, y en otros por cuenta del cliente), retira físicamente los bienes de la aduana, utiliza sus instalaciones para depositarlos temporariamente, los envía al cliente, realiza la cobranza, etc. Al momento de realizar el estudio de precios de transferencia, ¿se considera que existen dos operatorias diferentes (distribuidor y comisionista); o ¿se evalúa la operación como una sola unidad, independientemente de la forma jurídica que se le asigna a cada transacción? Es probable que esta segunda opción sea la más acertada. Es que, aun cuando se localicen empresas comparables en cuanto a funciones, activos y riesgos, será imposible utilizar como *PLI* el margen neto sobre costos o sobre ventas ya que el distinto peso específico de las operaciones “directas” o como “comisionista” generaría distorsiones insalvables en la medición. Si, en su lugar, se utiliza la razón de Berry, se lograrían resultados totalmente compatibles y confiables, ya que el nivel de utilidad bruta, respecto de gastos operativos, no variará según la distinta composición de las operaciones (Conf. EGUÍA, José Luis, “Método de margen neto...”, cit., págs. 295/296).

margen sobre el costo de los bienes vendidos, tampoco en caso que el costo de los bienes vendidos se origine en transacciones controladas. En cambio, los gastos operativos, en el caso de un intermediario, podrían ser ajenos a cuestiones de precios de transferencia, lo cual tornaría aconsejable la utilización de la razón de Berry.¹²⁸²

- **Indicador de retorno sobre activos.** Analiza el nivel de rentabilidad a través de la relación entre utilidad operativa y activos operativos. Se trata de un indicador especialmente útil en actividades de capital intensivo (*v.gr.* industriales y financieras), y su fundamento técnico se encuentra en la teoría económica, la cual establece que los retornos sobre la inversión, en equilibrio, se igualan.¹²⁸³

El indicador en cuestión puede constituir una base apropiada en los casos en donde los activos -más que los costos o las ventas- constituyen un mejor indicador del valor que agrega la parte bajo análisis.¹²⁸⁴

La experiencia en la utilización del método bajo comentario, en los distintos países, indica que, en la mayoría de los casos, resulta necesario recurrir a comparables externos. Para ello, debe contarse con información detallada de activos, funciones y riesgos de los potenciales comparables, a efectos de poder realizar el análisis respectivo¹²⁸⁵. En ese marco, se recurre con frecuencia a bases de datos internacionales, en las que se encuentra información pública referida a compañías que cotizan en bolsas de otros países. Por ejemplo, la *Securities Exchange Commission* (SEC) tiene disponible, en su página web, información contable, debidamente codificada, sobre todas las compañías con presencia en el *New York Stock Exchange* (NYSE), o que tengan deuda pública. La información comprende, además de los estados contables de las empresas, memorias descriptivas con datos esenciales para el análisis, incluidas en el denominado *10K Report*. Asimismo, las calificadoras de riesgo internacionales elaboran bases de datos con esta información pública, que facilita el procesamiento de los datos y la búsqueda de comparables.¹²⁸⁶

¹²⁸² OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 126.

¹²⁸³ Conf. EGUÍA, José Luis, “Método de margen neto...”, cit., pág. 296.

¹²⁸⁴ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 124/125.

¹²⁸⁵ Conf. EGUÍA, José Luis, “Método de margen neto...”, cit., págs. 298/299.

¹²⁸⁶ Conf. EGUÍA, José Luis, “Método de margen neto...”, cit., pág. 299. En sentido similar, CASANOVAS y VAL LEMA señalan que, a nivel mundial, existe una serie de bases de datos que contienen información financiera sobre un importante número de empresas. Ciertas bases contienen solo información

Entre las fortalezas del método en cuestión, se señala que los márgenes netos están menos afectados por diferencias transaccionales que los precios. A su vez, poseen más tolerancia respecto a algunas diferencias funcionales, existentes entre operaciones controladas y no controladas, que los márgenes brutos¹²⁸⁷. Además, al operar sobre un miembro del grupo, solo es necesario examinar los indicadores financieros de una sola de las empresas vinculadas objeto del análisis. En consecuencia, usualmente no es necesario revisar los libros y registros contables de todos los participantes de la transacción, como ocurre en el método de división de ganancias. Esta particularidad puede resultar especialmente importante cuando una de las partes es compleja y desarrolla varias actividades, o en el caso que resulte dificultoso obtener información confiable respecto a alguno de los sujetos intervinientes. Sin perjuicio de ello, los análisis de comparabilidad y funcional deben ser realizados siempre con el objeto de delinear la transacción bajo análisis y de elegir el mejor método, por lo que, en general, se requiere información de las partes intervinientes -es decir, no solo de la parte sujeta a análisis-.¹²⁸⁸

Como debilidades, se ha señalado que el margen neto puede estar influenciado por algunos factores que tengan escaso o nulo efecto sobre los precios o los márgenes brutos¹²⁸⁹. Asimismo, al ejecutarse mediante un análisis de solo una parte de la transacción, el método puede no estar tomando en cuenta la rentabilidad del grupo en su conjunto. Finalmente, su uso parte de la base que siempre una transacción será rentable a nivel neto, circunstancia que no siempre se da entre partes independientes.¹²⁹⁰

Como se ha adelantado, el método bajo estudio resulta especialmente recomendado para analizar transacciones que involucren la prestación de servicios. A su vez, soluciona

de empresas que poseen cotización pública, mientras que otras contienen, adicionalmente, información de compañías no públicas. Los autores afirman que la principal ventaja, del empleo de estas bases de datos, está en la eficiencia y la velocidad de búsqueda, a través de herramientas informáticas, que permiten acceder a grandes volúmenes de información en formato electrónico y homogéneo. A su vez, apuntan que las principales desventajas están dadas por la pérdida de cierto detalle en la información financiera, con motivo de la necesidad de tener un formato estándar consistente, y las diferencias entre las distintas bases de datos en la clasificación de las compañías (conf. CASANOVAS, Carlos y VAL LEMA, Manuel, “Obtención y análisis de información financiera de empresas comparables”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia*, La Ley, Buenos Aires, 2007, págs. 171/172).

¹²⁸⁷ Las diferencias en las funciones se ven frecuentemente reflejadas en variaciones en los gastos operativos, de tal manera que las empresas pueden tener un amplio rango de márgenes brutos pero similares niveles de márgenes netos.

¹²⁸⁸ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 115.

¹²⁸⁹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 119.

¹²⁹⁰ Conf. EGUÍA, José Luis, “Método de margen neto...”, cit., pág. 315.

los problemas generados por la provisión conjunta de servicios con bienes tangibles, tales como las actividades de montaje, reparación o garantía, o en aquellos casos en los que se requiere una inversión importante de bienes. También es particularmente útil para las empresas que actúan como agentes o representantes, debido a que normalmente todos los costos y gastos del negocio contribuyen a la ejecución de los servicios.¹²⁹¹

El caso de los “centros de servicios compartidos” (*shared service centers*, en inglés) constituye un claro ejemplo de la idoneidad del método de margen neto de la transacción para analizar la rentabilidad de la prestación de servicios entre empresas multinacionales. En este sentido, cabe destacar que se ha hecho frecuente que los grupos multinacionales monten este tipo de centros. Al principio, solo se trataba de centros virtuales de costos, dentro de un ente, relacionados a la provisión de servicios internos centralizados, como ser servicios legales, contables e informáticos. Sin embargo, con el correr de los años, estos centros se transformaron en entes más complejos, con identidad legal propia, cuyo objeto es prestar servicios que trascienden a terceros (*v.gr. call centers y software factories*). En general, no se trata de servicios autónomos en sí mismos, sino que complementan alguno más integral que presta otro miembro del grupo, por lo que se trata de entidades de riesgo limitado. En ese marco, el análisis de los precios de sus prestaciones puede realizarse, dependiendo de la calidad de los comparables obtenidos, mediante la utilización de los métodos de costo más beneficio o de margen neto de la transacción, en su versión externa.¹²⁹²

Ahora bien, si se toman las reglas de ganancia neta, aplicables a sujetos del exterior, cabe interrogarse si podría evaluarse el nivel de utilidad neta, del sujeto del exterior, a través de la aplicación del método de margen neto de la transacción. La respuesta a tal interrogante, vale destacar, es afirmativa. Como se ha visto con el ejemplo de los “centros de servicios compartidos”, el método en cuestión resulta especialmente idóneo para evaluar transacciones que involucren servicios. De esta manera, y sin pretensión de exhaustividad, podría evaluarse la rentabilidad de agencias de noticias internacionales (art. 11 de la LIG), y de ganancias derivadas de la prestación de servicios de asesoramiento técnico (art. 12 de la LIG), de asistencia técnica, ingeniería, consultoría

¹²⁹¹ Conf. EGUÍA, José Luis, “Precios de transferencia en prestaciones...”, cit., pág. 598.

¹²⁹² Conf. EGUÍA, José Luis, “Precios de transferencia en prestaciones...”, cit., pág. 602.

(art. 104, inc. a, de la LIG), o de otro tipo (art. 104, inc. i, de la LIG). También podría examinarse la rentabilidad de compañías de seguros (art. 12 de la LIG), de productores, distribuidores o intermediarios de medios audiovisuales (art. 14 de la LIG), y de ganancias originadas en la cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención (art. 104, inc. a, de la LIG).

De esta manera, se advierte que el método de margen neto de la transacción permite evaluar la utilidad neta obtenida por sujetos del exterior. Es decir que, asumiendo la posibilidad de seleccionar a los aludidos sujetos para el análisis de su rentabilidad, puede arribarse, con un adecuado análisis de comparabilidad y a partir de información confiable y segmentada, a la obtención de un rango de utilidades de mercado; rango que, en principio, trasluce niveles de rentabilidad acordes con la regla de mercado.¹²⁹³

8.3.2.4.4.5. MÉTODO DE DIVISIÓN DE GANANCIAS

El método bajo examen asigna las ganancias, entre dos o más empresas vinculadas que participan en una operación común, usando datos internos o específicos para efectuar la división, en lugar de fórmulas. En la práctica, el prorrateo se limita a una división de las ganancias surgidas de un conjunto de transacciones inter-empresarias (e inter-fronterizas) como la venta de bienes, que usualmente se realiza entre dos vinculadas solamente.¹²⁹⁴

El art. 29, inc. d), del decreto reglamentario de la LIG define al aludido método como la asignación de las ganancias operativas, entre partes vinculadas, que tiene en consideración la proporción con que hubieran sido atribuidas entre partes independientes. Su aplicación requiere del seguimiento del siguiente procedimiento:

- Se determina el resultado operativo global, mediante la suma de los resultados operativos obtenidos por cada parte involucrada en la o las transacciones.
- Dicho resultado global se asigna a cada una de las partes vinculadas, en la proporción que resulte de considerar, entre otros, las ventas, costos, gastos, riesgos

¹²⁹³ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 165.

¹²⁹⁴ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, "Método de división de ganancias", en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 328.

asumidos, activos implicados y las funciones desempeñadas de cada una de ellas con relación a las transacciones que estas hubieran realizado.

Asimismo, la norma en cuestión dispone que si las partes involucradas en las transacciones contribuyeran de manera relevante en la formación de activos intangibles o poseyeran activos intangibles involucrados en las mentadas transacciones, el contribuyente puede utilizar el método bajo análisis. Siempre, claro, que no existieran métodos más adecuados para la valoración de la operación como entre partes independientes. En estos casos puntuales, el procedimiento que debería seguirse es el siguiente:

- Se determina el resultado operativo global. Es decir, la suma de los resultados operativos de cada una de las partes involucradas en las transacciones.

- Se establece, en primer término, la ganancia rutinaria de cada una de las partes vinculadas. Es decir, sin tomar en cuenta la utilización de los bienes intangibles significativos, utilizando, para ello, el método de precios de transferencia que resulte más adecuado -no debería tomarse en cuenta el de división de ganancias-.

- La ganancia operativa global, residual, se distribuirá entre las partes vinculadas en la operación teniendo en cuenta, entre otros aspectos, los bienes intangibles significativos utilizados por ellas.

Por su parte, el art. 31 de la resolución general (AFIP)4717/2020 dispone que la identificación y cuantificación de la base apropiada del resultado operativo común, sujeta a la distribución de cada parte vinculada, debe estar referida a cada una de las partes involucradas. Además, el criterio de distribución debe basarse, preferentemente, en una fórmula de reparto que incluya -otorgando la misma ponderación- ingresos totales, salarios y cantidad de empleados (tengan o no relación de dependencia) o activos fijos. También pueden agregarse otros parámetros de medición para el caso de empresas de la economía digitalizada, tales como recogida y uso de datos personales de los usuarios de plataformas y servicios en línea.

Resulta evidente que la aplicación del método bajo comentario no es posible si se limitara la realización del análisis de comparabilidad exclusivamente sobre la situación

del sujeto local¹²⁹⁵. Por tal motivo, el art. 5º, 2º párr., de la resolución general (AFIP) 4717/2020 aclara que, cuando se utilizare el método de división de ganancias, todas las partes vinculadas deberán ser analizadas en la aplicación de este método.

El primer paso, para la aplicación del método bajo análisis, consiste en identificar la ganancia que debe ser objeto de división. El segundo paso requiere definir la base económica adecuada para efectuar la asignación a cada una de las partes intervinientes. Esa asignación debe ser la que terceras partes hubieran efectuado ante las mismas circunstancias, conforme a la premisa que emerge del estándar *arm's length*.¹²⁹⁶

GOLDEMBERG destaca que, para determinar las contribuciones relativas que efectúa cada parte, es ideal utilizar información externa. Su aplicación, claro, no siempre es posible, porque este tipo de información suele estar disponible para ciertos negocios únicamente. Además, pueden faltar detalles en los datos, o puede que la información disponible no tenga la relevancia necesaria.

Algunos contextos, que suelen indicarse para obtener información, son los siguientes: (i) los contratos de franquicia, en cuanto pueden explicitar la expectativa de ganancia de un franquiciante, como tomador de ganancias residuales; (ii) los contratos de licencia, en razón de que comprenden una división explícita de ganancias o comprenden regalías que varían según las ganancias; (iii) los contratos de *joint venture*, en cuanto proveen evidencias de situaciones únicas en las que dos o más partes, en una situación *arm's length*, dividen las ganancias en una particular operación; (iv) los acuerdos de producción de petróleo; (v) los contratos de colaboraciones farmacéuticas; y (vi) los acuerdos entre empresas editoras de músicas y los artistas, con tendencia a adoptar una división de ganancias por mitades, luego de recuperar los costos de producción¹²⁹⁷. En ciertos casos, un análisis indirecto, basado en datos de un tercero, podría proveer información para la determinación de la forma de división de las ganancias. Por ejemplo, si un contribuyente tiene experiencia en el licenciamiento a terceras partes, las reglas, que usa en la negociación de las licencias con terceras partes, podrían proveer información

¹²⁹⁵ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de división...”, cit., pág 332

¹²⁹⁶ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de división...”, cit., pág 330.

¹²⁹⁷ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de división...”, cit., pág 344.

valiosa con el objeto de ser utilizada para determinar el importe de regalías en transacciones que involucren propiedad intelectual similar.¹²⁹⁸

El método bajo comentario tiene como principal ventaja su flexibilidad, ya que puede aplicarse aun cuando no hayan podido identificarse operaciones independientes comparables. Además, al evaluar a las partes que intervienen en la operación vinculada, es difícil que su aplicación conlleve dejar a las otras con un resultado improbable. Debido a esa neutralidad, cuenta con un grado de aceptación mayor que el método de margen neto de la transacción.¹²⁹⁹

El inconveniente más relevante radica probablemente en que la información del mercado, que se utiliza para determinar el aporte que cada empresa vinculada realiza con relación a la transacción, no se identifica o relaciona con esa operación con la misma intensidad que cabe atribuir a los denominados métodos tradicionales. Ello deriva en el peligro de mayor subjetividad en la asignación del beneficio.¹³⁰⁰

La OCDE, por su parte, ha señalado que la principal fortaleza de este método es que puede proveer una solución para el análisis de operaciones altamente integradas, en donde la aplicación de un método unilateral -es decir, que analiza solo una de las partes involucradas- no resultaría apropiado¹³⁰¹. Además, su utilización resulta especialmente recomendable para casos en donde ambas partes realizan contribuciones únicas y valiosas (*v.gr.* aporte de intangibles valiosos) a la transacción. Ello en razón de que, en ese tipo de supuestos, sujetos independientes seguramente buscarían compartir las ganancias en proporción a sus respectivas contribuciones, por lo que un método bilateral resulta a todas luces más adecuado. Además, en caso de que se aportaran intangibles únicos y valiosos, difícilmente podría encontrarse información sobre comparables confiables.

Si se toman las reglas de ganancia neta aplicables a sujetos del exterior, cabe interrogarse si podría evaluarse el nivel de utilidad del sujeto del exterior a través de la aplicación del método de división de ganancias. Al igual que en el caso del método de margen neto de la transacción, la respuesta a tal interrogante parece ser afirmativa.

¹²⁹⁸ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de división...”, cit., pág. 344.

¹²⁹⁹ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de división...”, cit., pág. 329.

¹³⁰⁰ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “Método de división...”, cit., pág. 294.

¹³⁰¹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 128 y ss.

Especialmente en las transacciones altamente integradas, como pueden ser algunos servicios de asesoramiento técnico (art. 12 de la LIG), de asistencia técnica, ingeniería, consultoría (art. 104, inc. a, de la LIG), o de otro tipo (art. 104, inc. i, de la LIG). También podría examinarse la rentabilidad de productores, distribuidores o intermediarios por la explotación, en el país, de medios audiovisuales (art. 14 de la LIG), y de ganancias derivadas de la cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención (art. 104, inc. a, de la LIG).

Cabe destacar, en este punto, que, como se ha visto en el Capítulo 7, la jurisprudencia ha planteado que, en el caso de las películas cinematográficas producidas en el exterior que se explotan en el país, se produciría una suerte de “fusión”, imposible de separar, entre los dos factores de integración del negocio: el capital (películas), por una parte, y el trabajo (comercialización), por la otra. Este criterio ha llevado a propugnar que correspondería, de acuerdo a lo dispuesto en la legislación civil, asignar a ambas partes (productor extranjero y comercializador local) el mismo porcentaje de rédito neto¹³⁰². Ahora bien, a partir del estudio del método de división de ganancias, se entiende técnicamente posible formular un análisis de la rentabilidad neta de las dos partes de la transacción. Siempre, claro, que ambas partes realicen, en el marco de la transacción bajo análisis, contribuciones que puedan considerarse únicas y valiosas, lo cual justificaría la aplicación del método bajo examen.

Finalmente, cabe poner de resalto que el método de división de ganancias, al ser de carácter bilateral, obliga a analizar también la rentabilidad del sujeto del exterior. De esta manera, puede sostenerse que la normativa argentina contempla, efectivamente, el análisis de operaciones y actividades acaecidas en el extranjero.

8.3.2.4.4.6. ANÁLISIS ESPECIAL PARA OPERACIONES QUE INVOLUCREN LA INTERVENCIÓN DE INTERMEDIARIOS INTERNACIONALES

A partir de la reforma de la LIG dispuesta por la ley 27.430, el legislador puso en cabeza del contribuyente local, en determinados supuestos, la carga de acreditar la razonabilidad de la rentabilidad del intermediario del exterior interviniente en

¹³⁰² Conf. sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de fecha 25 de julio de 1951, recaída en la causa “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.” (transcripta en Fallos: 201:117).

operaciones de exportación o importación. Puntualmente, cuando este sea un sujeto vinculado del exterior o cuando el exportador en origen o el importador en destino se encuentren vinculados¹³⁰³; supuestos que, vale destacar, pueden perfectamente comprender operaciones en donde el intermediario puede no ser un sujeto vinculado al contribuyente local (art. 17, 6° párr., inc. b, de la LIG).¹³⁰⁴

El decreto 1170/2018, por su parte, estableció que, a fin de demostrar que la remuneración obtenida por el intermediario fue acordada a valores *arm's length*, el contribuyente debe acreditar:

- La real presencia del intermediario en el territorio de su residencia, establecimiento comercial, cumplimiento de requisitos legales de constitución e inscripción y presentación de estados contables y declaraciones impositivas.
- Que la remuneración del intermediario esté relacionada con su intervención en las transacciones. Cuando el intermediario sea vinculado, el contribuyente deberá además disponer de información sobre precios de compra y de venta, y de los gastos asociados a las transacciones.
- La modalidad de intermediación internacional, funciones desarrolladas, activos involucrados y riesgos asumidos por aquel.

El decreto en cuestión también dispuso que, en caso que la remuneración del intermediario internacional sea superior a la que hubiesen pactado partes independientes en función de los activos, funciones y riesgos asumidos por este, el exceso en el importe de aquella se considerará mayor ganancia de fuente argentina atribuible al contribuyente local. Asimismo, estableció que la AFIP podrá recalificar la operación si de la evaluación de las operaciones con los intermediarios surgiese una manifiesta discrepancia entre la operación real y las funciones descriptas o los contratos celebrados, si el propósito de la operatoria se explicara exclusivamente por razones de índole fiscal o si sus condiciones difirieran de las que hubiesen suscripto empresas independientes. Siempre que, por tales razones, se fijaran precios o márgenes alejados de los que hubiesen pactado entre partes independientes.

¹³⁰³ Art. 17, 6° párr., de la LIG.

¹³⁰⁴ Conf. ROSSO ALBA, Cristian E. y ROUGÉS, Juan Marcos (h), “La resolución general 4717/2020 (AFIP). Comentarios a la nueva reglamentación sobre precios de transferencia”, *La Ley*, 14.9.20.

El art. 40, inc. d, de la resolución general 4717/2020, por su parte, requiere también la provisión de una certificación, emitida por un profesional independiente con competencia en la jurisdicción del intermediario, en donde se consigne: (i) la remuneración del intermediario internacional relacionada con su intervención en las transacciones, aún bajo la forma de comisión o concepto equivalente; y (ii) el detalle de precio de compra y de venta y de los gastos asociados a la transacción, si el sujeto es vinculado. Ni el decreto reglamentario de la LIG ni la citada resolución se expiden en relación a si el análisis debe realizarse a nivel de margen bruto o de margen neto, por lo que se interpreta que ambas opciones resultan plenamente válidas.

Se advierte, en este punto, que la normativa de precios de transferencia estima posible, al igual que lo que acontece con el método de división de ganancias y el análisis de las operaciones de establecimientos estables en el exterior con entidades vinculadas, la medición de la rentabilidad de mercado obtenida por sujetos del exterior. En el caso puntual bajo análisis, del intermediario internacional que participa, en tal carácter, en determinadas operaciones de comercio exterior.

8.3.2.4.4.7. OTROS MÉTODOS

El art. 29 del decreto reglamentario de la LIG dispone que, en relación a ciertas transacciones y siempre que -por la naturaleza y características de las actividades involucradas- no resultare apropiada la aplicación de alguno de los métodos reseñados *supra*, se podrán utilizar otros, en la medida que constituyan una mejor opción y se cuente con la documentación de respaldo correspondiente. Puntualmente, la norma alude a la transferencia de activos intangibles valiosos y únicos, de activos financieros que no presenten cotización o transacciones comparables con o entre partes independientes, o se trate de la inversión en activos únicos que no presenten comparables y cuya activación solo produzca resultados mediatos a través de su amortización.

El art. 34 de la resolución general (AFIP) 4717/2020, por su parte, precisa que la aplicación de otros métodos corresponderá cuando:

- El objeto de la transacción, en la operación vinculada, consista en bienes o derechos únicos, valiosos y específicos, difícilmente asimilables a otros bienes del mercado, que no presenten comparables.

- Se produzca la transmisión de acciones o participaciones en el capital de sociedades que no coticen en bolsa o de activos intangibles, con ausencia debidamente justificada de elementos comparables que resulten viables.

En lo que respecta a la valoración de la transferencia de acciones o participaciones que no cotizan en bolsa, la aludida resolución general autoriza a emplear otros métodos basados en enfoques de ingresos, según los cuales el valor de un bien, o derecho sobre el bien, se mide en función de los ingresos que este va a generar en el futuro, durante la vida que se prevé. Tales ingresos deberán ser actualizados, a valor presente, con una tasa de descuento apropiada para el riesgo asumido, expresado en el valor actual a través de los “descuentos de flujos de caja”, atendiendo a los diversos factores de relevancia para la operación.

Se advierte, a partir de la reseña formulada, que estos métodos resultan de aplicación subsidiaria¹³⁰⁵. Se encuentran destinados a permitir el análisis de transacciones especialmente complejas (v.gr. intangibles únicos, instrumentos financieros novedosos), en donde la existencia de comparables resulta harto difícil. Lo cual evidencia la flexibilidad de la metodología de precios de transferencia, que, sobre bases técnicas, puede servir para analizar el precio o la rentabilidad de cualquier tipo de operación.

8.3.2.4.5. DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. “INFORME LOCAL”, “INFORME PAÍS POR PAÍS” E “INFORME MAESTRO”

8.3.2.4.5.1. INTRODUCCIÓN

La operatividad del estándar *arm's length* requiere poder comprobar, en cada caso concreto, que las prestaciones y condiciones -incluido el precio fijado o establecido a los fines fiscales- se ajustan a las prácticas normales del mercado entre partes independientes. Desde esa perspectiva, la obligación de documentar los precios de transferencia, a cargo

¹³⁰⁵ En este sentido, el art. 35 de la resolución general (AFIP) 4717/2020, al aludir a la aplicación de los “otros métodos”, dispone: “Cuando se aplique alguno de los otros métodos a que se refiere el artículo precedente, el contribuyente deberá justificar, desde una perspectiva técnica y económica, la necesidad de utilización de otros métodos no previstos en el inciso f) del artículo 29 de la reglamentación de la ley del gravamen. En dicha justificación deberán describirse detalladamente el método o técnica elegidos, así como las razones de su elección, y las ventajas y desventajas que permitan analizar su corrección e idoneidad que avalen que las operaciones a ser evaluadas responden al principio del operador independiente...”.

del contribuyente, constituye un requerimiento inevitable para lograr que el aludido estándar sea operativo.¹³⁰⁶

En general, el alcance de las obligaciones a cargo de los contribuyentes es muy extenso, con independencia de si, de acuerdo a la legislación interna de cada país, les corresponde o no soportar la carga de la prueba. En nuestro país, el marco normativo aplicable dispone que los contribuyentes deben cumplir un cúmulo de obligaciones para acreditar el cumplimiento del principio *arm's length*. El más importante, vale destacar, es la preparación de un informe de precios de transferencia con periodicidad anual, en donde, entre otras cuestiones, el contribuyente debe identificar las operaciones sujetas a análisis, seleccionar el método más apropiado, buscar comparables y determinar finalmente si las operaciones se ajustan al principio del operador independiente.

De acuerdo a la OCDE, la documentación en la materia debe cumplir tres objetivos:

- Asegurar que los contribuyentes dan debido cumplimiento a los requerimientos para establecer sus precios y condiciones en operaciones internacionales con sujetos vinculados, y en declarar el ingreso, derivado de las aludidas operaciones, en sus declaraciones juradas.
- Proveer a la administración fiscal de información necesaria para formular una evaluación de riesgo en materia de precios de transferencia.
- Suministrar información útil a la administración fiscal para realizar una auditoría efectiva en materia de precios de transferencia.¹³⁰⁷

En ese marco, el referido organismo ha propuesto, a partir de la acción 13 del plan BEPS, reordenar la información de precios de transferencia que deben generar los grupos multinacionales. En este sentido, ha avanzado en un nuevo enfoque tripartito, que obliga a los contribuyentes a la producción de los siguientes informes:

- Un “Informe Maestro” (*Master file*), que describa a la multinacional y sus transacciones con un criterio amplio e introductorio, que defina las políticas de

¹³⁰⁶ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “La documentación de los precios de transferencia”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 823.

¹³⁰⁷ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 228.

precios de transferencia y que se ponga a disposición de los fiscos de los países en donde opere el grupo.

- Un “Informe Local” (*Local file*), que describa todas las operaciones intra-grupo de una empresa multinacional en un determinado país, con detalle de su correspondiente análisis funcional y de comparabilidad, selección del método de precios de transferencia y conclusiones derivadas del análisis financiero.

- Un “Informe País por País” (*Country by Country Report*), que se exige en el país de radicación de la casa matriz y se debe compartir, entre los fiscos, por los regímenes de intercambio automático de información. En este informe se expone información sobre montos de transacciones, ventas, ganancias (antes y después de impuestos), impuestos pagados y devengados, cantidad de empleados, capital asignado, ganancias acumuladas y bienes tangibles. En general, se exige para las multinacionales que facturen, a nivel grupo, por encima de un determinado monto.

El objetivo de este reordenamiento de la información es obligar a las empresas multinacionales a articular políticas de precios de transferencia coherentes, y brindar a los fiscos información útil para definir la asignación de recursos a las situaciones que, *prima facie*, indiquen un mayor nivel de riesgo de erosión de la base imponible y manipulación de las ganancias.¹³⁰⁸

Nuestro país ha adoptado el aludido enfoque tripartito, por lo que, a continuación, se reseñarán las principales características de los informes referidos *supra*. Se aclara, en este punto, que no se abordará un estudio exhaustivo de la cuestión, sino que, atendiendo al objeto de la presente investigación, se analizará el contenido de los mentados informes, su objetivo y, especialmente, la información que se provee al fisco respecto a los residentes del exterior.

8.3.2.4.5.2. EL “INFORME MAESTRO”

El informe maestro debe brindar un panorama del negocio del grupo multinacional, incluyendo la naturaleza de sus operaciones, sus políticas globales de precios de

¹³⁰⁸ Conf. LAIUN, Fernanda, “¿Cómo impactan las BEPS en Precios de Transferencia?”, *Impuestos*, 2016-8 49.

transferencia y la distribución de ingresos y actividad económica. Ello con el objeto de asistir a las administraciones tributarias en la evaluación de riesgos relevantes en materia de precios de transferencia¹³⁰⁹. La información que debe contener refiere al grupo multinacional en su conjunto, y puede ser dividida en cinco categorías: (i) la estructura organizacional; (ii) una descripción del negocio o negocios; (iii) los intangibles más importantes; (iv) las actividades financieras desarrolladas; y (v) las posiciones financieras e impositivas.¹³¹⁰

En este sentido, el art. 55 del decreto reglamentario de la LIG dispone que la AFIP puede requerir la provisión de un informe maestro a los sujetos alcanzados por las normas de precios de transferencia. Este debe describir una visión global del negocio del o los grupos multinacionales con los cuales los contribuyentes se encuentran vinculados, conformado por información relevante, como ser: (i) estructura organizacional, jurídica y operativa; (ii) descripción del o los negocios y mercados en los que operan; (iii) funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos utilizados por las entidades que los componen; (iv) financiamiento y servicios intra-grupo; (v) desarrollo, propiedad y explotación de intangibles; (vi) políticas financieras y fiscales y de precios de transferencia, que incluyan el o los métodos de fijación de precios adoptados por el grupo; (vii) reparto global de ingresos, riesgos y costos; y (viii) operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes.

El art. 45 de la resolución general (AFIP) 4717/2020, por su parte, dispone que los sujetos alcanzados por las normas de precios de transferencia, que pertenezcan a grupos multinacionales¹³¹¹, deben presentar obligatoriamente el informe maestro¹³¹². El anexo II

¹³⁰⁹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 231.

¹³¹⁰ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 232.

¹³¹¹ De conformidad con la remisión efectuada por el art. 45 de la resolución general (AFIP) 4717/2020, se entiende por grupo multinacional al conjunto de entidades relacionadas, a través de la propiedad o del control directo o indirecto, que está obligado a confeccionar estados contables consolidados, según principios y normas contables aplicables establecidas por la autoridad de contralor, o que podría estarlo si se negociaran participaciones del capital de cualquiera de las entidades en un mercado público de valores.

¹³¹² La norma referida aclara que no será obligatoria, la presentación del informe maestro, cuando: a) el total de los ingresos anuales consolidados del grupo no superen los dos mil millones de pesos (\$2.000.000.000) en el ejercicio anterior al de la presentación; b) las transacciones, realizadas con sujetos vinculados del exterior, no superen en su conjunto, en el periodo fiscal, el monto equivalente a tres millones de pesos (\$3.000.000), o individual de trescientos mil pesos (\$300.000).

de la aludida resolución describe la estructura del informe maestro, que puede ser sintetizada de la siguiente manera:

- Estructura y organización del grupo. Se requiere la provisión de un organigrama que ilustre la estructura jurídica y la propiedad del capital del grupo multinacional, así como también la ubicación geográfica de las entidades operativas.
- Descripción de las actividades del grupo. Se exige la presentación de: (i) una descripción de las actividades principales del grupo y de las principales fuentes de los beneficios empresariales; (ii) una explicación de la cadena de suministro; (iii) una referencia con los principales mercados geográficos en los que el grupo ofrece sus productos y servicios; (iv) un listado y breve descripción de los acuerdos de prestación de servicios relevantes entre miembros del grupo, y de las políticas de precios de transferencia para repartir los costes de los servicios y determinar los precios a pagar por los servicios intra-grupo; (v) un análisis funcional del grupo, en el cual se describan las principales contribuciones a la creación de valor realizadas individualmente por cada entidad del grupo. Es decir, las funciones desarrolladas, los riesgos sustanciales asumidos y los activos significativos utilizados por cada una de ellas; y (vi) un detalle de las principales operaciones de reorganización empresarial, de adquisición y de desinversión que se hayan producido.
- Activos intangibles del grupo. Se requiere la presentación de: (i) una descripción general de las estrategias globales del grupo con relación al desarrollo, propiedad y explotación de activos intangibles; (ii) un listado de intangibles del grupo que sean significativos a efectos de precios de transferencia, y de las entidades que sean sus propietarios legales; (iii) un listado de los acuerdos significativos sobre intangibles celebrados entre empresas vinculadas; (iv) una referencia general de las políticas de precios de transferencia seguidas por el grupo, en relación con las actividades de investigación y desarrollo y con los activos intangibles; y (v) una descripción general de cualquier transferencia relevante de derechos sobre activos intangibles que se haya producido, entre las empresas vinculadas, durante el periodo impositivo considerado.
- Actividades financieras entre entidades del grupo. Se exige la presentación de: (i) una descripción general de la forma de financiamiento del grupo; (ii) un detalle

con la identificación de las entidades del grupo multinacional que realicen una función de financiación centralizada para el grupo; y (iii) una descripción general de las políticas del grupo multinacional, en materia de precios de transferencia, relativas a los acuerdos de financiación entre empresas vinculadas.

- Situación financiera y fiscal del grupo. Se requiere la presentación de: (i) los estados financieros consolidados del grupo correspondientes al periodo fiscal; y (ii) una breve descripción de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia vigentes, o de cualquier otra decisión, emitida por una autoridad fiscal, relativa a la asignación de beneficios entre países.

A partir de la reseña formulada, se advierte que la provisión del informe maestro asegura al fisco la obtención de valiosa información respecto al grupo multinacional; información entre la que se cuenta el negocio o negocios del grupo, sus políticas globales de precios de transferencia y la distribución de ingresos y actividades económicas entre las distintas entidades.

8.3.2.4.5.3.EL “INFORME LOCAL”

A diferencia del informe maestro, el informe local provee información más detallada en relación a las operaciones realizadas con sujetos vinculados. La información requerida en este último complementa la suministrada en el informe maestro, y contribuye a asegurar que el contribuyente ha cumplido con el estándar *arm's length* en relación a una jurisdicción determinada.

El informe local, o estudio de precios de transferencia, se enfoca en la información relevante para el análisis de precios de transferencia relacionado con operaciones entre el sujeto local y sujetos vinculados en diferentes países. Por lo general, comprende información financiera relacionada con las operaciones bajo análisis, un análisis de comparabilidad y la selección y aplicación del método más apropiado.

En este sentido, el art. 17, octavo párrafo, de la LIG dispone que los sujetos, alcanzados por las normas de precios de transferencia, deberán presentar declaraciones juradas anuales especiales. Estas contendrán la información necesaria para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, así como también información de naturaleza internacional. Además, aclara que la AFIP podrá realizar inspecciones simultáneas o conjuntas con las autoridades tributarias designadas por los

Estados con los que se haya suscripto un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos.

En sentido concordante, el art. 55 del decreto reglamentario de la LIG establece que la AFIP podrá requerir, de los sujetos comprendidos en las normas de precios de transferencia, la presentación de un informe local o estudio de precios de transferencia¹³¹³. Este debe describir la estructura de dirección y organigrama del contribuyente, sus actividades y estrategias de negocio, clientes, proveedores y competidores, naturaleza, características y montos de todas las transacciones realizadas con sujetos vinculados del exterior, y con sujetos domiciliados, constituidos o asentados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación. Además, el aludido informe debe reflejar los estudios, documentos y demás soportes probatorios que resulten necesarios para demostrar si los ingresos, costos, resultados, deducciones, activos y pasivos, adquiridos por el contribuyente en el marco de transacciones con los sujetos referidos *supra*, fueron determinados como entre partes independientes.

Como bien señala GOLDEMBERG, el estudio de precios de transferencia contiene el detalle de las operaciones e información relativa a la contraparte, al método utilizado, a los comparables y a la existencia, de corresponder, de ajustes a la base imponible del impuesto de fuente argentina o, en su caso, extranjera. A través del referido estudio, el contribuyente define y expone el método que aplicó para constatar el carácter *arm's length* de sus precios de transferencia, y documenta el análisis efectuado para sostener su declaración.¹³¹⁴

En efecto, el estudio de precios de transferencia contempla los datos centrales que hacen al análisis de comparabilidad y a la determinación del rango (intercuartil o total) de transacciones o márgenes comparables. El Anexo I de la resolución general (AFIP)

¹³¹³ La norma en cuestión aclara que el informe local no será exigible: "...respecto de los sujetos cuyas transacciones, realizadas con sujetos vinculados del exterior y con personas humanas o jurídicas, patrimonios del exterior y con personas humanas o jurídicas, patrimonios de afectación, establecimientos permanentes, fideicomisos o figuras equivalentes, domiciliados, constituidos o ubicados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, facturadas en su conjunto en el periodo fiscal, no superen el monto total equivalente a pesos tres millones (\$ 3.000.000) o individual de pesos trescientos mil (\$ 300.000), sin perjuicio del deber de conservación de los documentos, informaciones y pruebas que respalden las transacciones aludidas".

¹³¹⁴ Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, "La documentación...", cit., pág. 832.

4717/2020 estipula el contenido mínimo del informe, que puede ser sintetizado de la siguiente manera:

- Conformación del grupo de empresas multinacionales. Se exige detallar, entre otras cuestiones, las siguientes: (i) la conformación actualizada del grupo empresario; (ii) los socios o integrantes de cada una de las empresas, su lugar de residencia, los integrantes del directorio de las mismas; (iii) los contratos de transferencia de acciones, aumentos o disminuciones de capital, rescate de acciones y otras operaciones que pudiesen involucrar al sujeto local; (iv) los ajustes, en materia de precios de transferencia, que hayan practicado o se hubieran efectuado a las empresas del grupo en cualquiera de los últimos tres (3) años.¹³¹⁵

- Análisis funcional y de riesgos. Se requiere: (i) describir las actividades y funciones desarrolladas por el contribuyente; (ii) reseñar los riesgos asumidos y los activos utilizados por este en la realización de dichas actividades y funciones; (iii) describir los activos, riesgos y funciones desarrollados por los intermediarios internacionales vinculados o ubicados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación; y (iv) brindar el detalle de los elementos, documentación, circunstancias y hechos valorados para el análisis o el estudio de los precios de transferencia.

- Transacciones controladas. Se exige proveer un detalle y cuantificación de las transacciones que se encuentran sujetas a evaluación.

- Selección del método. Se requiere indicar las razones y fundamentos por las cuales se lo consideró como el mejor método para la transacción de que se trate. En su caso, se exige, además, explicitar la justificación técnica y económica de la necesidad de utilizar otros métodos para la evaluación de los precios de transferencia, y el detalle de los cálculos y de la referencia a fuentes contrastables de información.

- Aplicación del método seleccionado. Análisis de comparabilidad. Se exige: (i) la identificación de cada uno de los comparables seleccionados para la justificación de los precios de transferencia; (ii) la identificación de las fuentes de

¹³¹⁵ El punto (iv) no será necesario cuando corresponda presentar el “Informe Maestro”.

información de las que se obtuvieron los comparables; (iii) el detalle de los comparables seleccionados que se desecharon, con indicación de los motivos que se tuvieron en consideración; (iv) el detalle, cuantificación y metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados; (v) el criterio utilizado para la elección del indicador de rentabilidad -cuando corresponda-; y (vi) la determinación de la mediana y el rango intercuartil.

- Operaciones financieras transfronterizas. En caso de haberse realizado este tipo de operaciones, el informe deberá contener una serie de datos relativos al dador y tomador de las prestaciones financieras, al uso planeado de los fondos recibidos y a las características de las operaciones financieras involucradas.

- Documentación de soporte. Se requiere: (i) la transcripción del estado de resultados de los sujetos comparables, correspondientes a los ejercicios comerciales que resulten necesarios para el análisis de comparabilidad, con indicación de la fuente de obtención de dicha información; y (ii) la descripción de la actividad empresarial y características del negocio de las compañías comparables.

- Conclusiones del análisis. Finalmente, el estudio debe consignar las conclusiones a las que se hubiese arribado.

Se advierte, entonces, que el informe local se encuentra centrado en el análisis de las operaciones celebradas por el sujeto local con sujetos vinculados, y en la evaluación del cumplimiento del estándar *arm's length* respecto a una jurisdicción determinada. En ese marco, requiere una detallada descripción de la o las operaciones bajo análisis y de los activos, riesgos y funciones involucrados, además de información relativa a la contraparte y al grupo multinacional. Desde una perspectiva global de análisis, debe considerarse complementario del informe maestro.

8.3.2.4.5.4.EL “INFORME PAÍS POR PAÍS”

El informe país por país consiste en una declaración anual mediante la cual los grupos de entidades multinacionales, con ingresos anuales totales consolidados superiores a un determinado importe, deben identificar las jurisdicciones en las que operan, las entidades que los conforman y las actividades económicas que realizan. Además, se

encuentran obligadas a proporcionar información relativa a la asignación de los ingresos, resultados, impuestos pagados y devengados y a las políticas en materia de precios de transferencia, entre otras, desarrolladas por cada entidad que compone el grupo. El informe en cuestión, si bien sirve para la evaluación de riesgo en materia de precios de transferencia, no puede ser utilizado como un sustituto del informe local. Ello en razón de que la información brindada en el mismo no constituye evidencia concluyente respecto al cumplimiento del estándar *arm's length*.¹³¹⁶

En este sentido, el art. 55 del decreto reglamentario de la LIG dispone que la AFIP podrá requerir, a los sujetos alcanzados por las normas de precios de transferencia, la presentación de un “informe país por país”. Este deberá contener información “...sobre los sujetos que conforman los grupos multinacionales con los que se vinculan los sujetos a que refiere el artículo 17 de la ley, las jurisdicciones en que operan, actividades que realizan, información financiera y fiscal agregada de aquellos relacionada con la distribución global de ingresos, resultados antes de impuestos y no asignados, impuestos a las ganancias o similares pagados y devengados, cantidad de empleados, capital y activos empleados, entre otros”.¹³¹⁷

En ese marco, el fisco nacional impuso, a través de la resolución general (AFIP) 4130-E, la obligatoriedad de presentar el informe país por país para determinados sujetos alcanzados por las normas de precios de transferencia. En lo que respecta a su contenido, debe contener, en forma particular para cada jurisdicción y entidad del grupo, la siguiente información:

- Por cada jurisdicción en la cual el grupo multinacional opera: (i) el monto total de ingresos del grupo, diferenciando los obtenidos con entidades vinculadas y con partes independientes; (ii) el resultado obtenido antes del impuesto a las ganancias o del tributo de naturaleza análoga; (iii) el importe correspondiente al impuesto a las ganancias o análogo, incluyendo las retenciones sufridas; (iv) el importe correspondiente al impuesto a las ganancias o análogo, devengado durante el ejercicio en curso; (v) el capital social; (vi) los resultados acumulados

¹³¹⁶ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 233.

¹³¹⁷ Art. 55, 1º párr., inc. c), del decreto reglamentario de la LIG.

no distribuidos; (vii) la cantidad de empleados; y (viii) los activos tangibles, distintos de efectivo y sus equivalente.

- Por cada entidad integrante del grupo: (i) clave única de identificación tributaria o número de identificación fiscal en el país de residencia; (ii) denominación o razón social; (iii) jurisdicción fiscal y país de constitución; (iv) actividad económica principal y descripción de su naturaleza; y (v) toda otra información que se considere relevante, así como una explicación de los datos incluidos en la información que faciliten su comprensión.

Se advierte que, al igual que el informe maestro, el informe país por país provee información relevante respecto a cada uno de los integrantes del grupo multinacional, se encuentren o no radicados en el país. Además, permite al fisco contar con ciertos parámetros (*v.gr.* resultados, impuestos pagados, cantidad de empleados) que, además de posibilitar enjuiciar la coherencia de la política de precios de transferencia del grupo, resultan relevantes para la evaluación de riesgo en la materia.

8.3.2.4.6. ACUERDOS PRECIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

8.3.2.4.6.1. INTRODUCCIÓN

Como bien apunta BAISTROCCHI, uno de los principales propósitos del derecho tributario internacional es evitar la doble imposición internacional. El sistema de acuerdos anticipados de precios (APA), recientemente incorporado al ordenamiento local por la ley 27.430¹³¹⁸, constituye uno de los procedimientos a través de los cuales se busca resolver problemas de ese tipo.¹³¹⁹

El sistema de APA fue diseñado y aplicado por primera vez en Estados Unidos de Norteamérica en el año 1991. Posteriormente, fue adoptado por países de diferentes tradiciones jurídicas y niveles de desarrollo, tales como Australia, Canadá, China, Alemania, India, Japón, México, Holanda, Nueva Zelanda, España, Tailandia y Gran Bretaña¹³²⁰. La OCDE, por su parte, recomienda a los países adoptar este tipo de

¹³¹⁸ B.O. 29/12/2017.

¹³¹⁹ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo A., “Los acuerdos anticipados de precios: su vigencia en la red de convenios argentina”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 676.

¹³²⁰ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo A., “Los acuerdos anticipados...”, cit., pág. 677.

mecanismos (en su faz bilateral) apenas tengan la capacidad para hacerlo, atendiendo a que proveen mayor certidumbre a los países involucrados, disminuyen la probabilidad de doble imposición internacional y evitan proactivamente la generación de controversias en materia de precios de transferencia.¹³²¹

El mentado acuerdo es un procedimiento que permite determinar, antes de que se efectúe una transacción entre partes vinculadas, un criterio apropiado (*v.gr.* método de precios de transferencia, comparables y ajustes de comparabilidad admitidos) para la determinación del precio de transferencia para cierta clase de transacciones, durante un plazo determinado. El acuerdo es formalmente iniciado por el contribuyente, y requiere una negociación entre este, una o más empresas asociadas, y una o más administraciones fiscales.¹³²²

Existen dos clases de APA: el unilateral y el bilateral o multilateral. La principal diferencia radica en el número de autoridades fiscales involucradas. Mientras que en el APA bilateral o multilateral intervienen dos o más autoridades competentes, en el APA unilateral participan el contribuyente y una autoridad competente.

Se trata de un procedimiento alternativo a la práctica estándar del contribuyente de realizar la transacción, completar las declaraciones juradas y estudios de precios de transferencia respectivos, y enfrentar eventuales inspecciones y ajustes fiscales. El contribuyente normalmente inicia el procedimiento de APA con anterioridad a la realización de la o las transacciones con una empresa asociadas (o varias), y provee información detallada a los gobiernos involucrados sobre sus actividades de negocios, planes, competidores, condiciones de mercado y situación fiscal aplicable hasta entonces.

¹³²³

El elemento más importante, en la solicitud de APA, es la explicación del contribuyente sobre el método de precios de transferencia que considera adecuado. Sobre la base de discusiones y negociaciones, las partes pueden arribar a un acuerdo sobre cuál es el tratamiento que el contribuyente debe emplear para determinar el precio de transferencia en las transacciones proyectadas con empresas vinculadas.

¹³²¹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 213.

¹³²² OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 213 y ss.

¹³²³ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo A., “Los acuerdos anticipados...”, cit., pág. 677.

Al concertarse un APA, la administración fiscal interviniente debería asegurar al contribuyente, radicado en su jurisdicción, que no se le formularán ajustes de precios de transferencia si se ajusta a los términos del acuerdo. En este tipo de acuerdos, generalmente se estipula que resultará posible revisarlo o dejarlo sin efecto para años futuros, en caso que las operaciones comerciales cambien sustancialmente o cuando variables económicas no controlables (*v.gr.* cambios significativos en el valor de la moneda) afecten críticamente la confiabilidad de la metodología.¹³²⁴

Este tipo de acuerdos permite a los contribuyentes tener una cierta seguridad respecto al tratamiento impositivo de las transacciones internacionales, incluidas en el acuerdo, durante un periodo determinado de tiempo¹³²⁵. A su vez, permite a las administraciones fiscales tener una mejor comprensión de las complejas operaciones comerciales que se realizan en el marco de los grupos multinacionales¹³²⁶. Además, el APA contribuye a crear confianza entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, y les permite discutir cuestiones técnicas en un ámbito menos controversial, con un flujo más fluido de información fiscalmente relevante. Al evitar fiscalizaciones y controversias, generalmente complejas y extensas, la implementación de este tipo de acuerdos se traduce también en un importante ahorro de costos y de tiempo.

1327

El APA unilateral tiene, como ventaja comparativa, el hecho que suele ser más sencillo arribar a un acuerdo, al involucrar menos partes. Ahora bien, como desventaja, cabe señalar que, en el mejor de los casos, determina de modo anticipado la posición de un solo fisco sobre la transacción en cuestión, por lo que no evita el riesgo de doble imposición internacional.¹³²⁸

8.3.2.4.6.2. LAS DETERMINACIONES CONJUNTAS DE PRECIOS DE OPERACIONES INTERNACIONALES

¹³²⁴ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 218.

¹³²⁵ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 216.

¹³²⁶ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 219.

¹³²⁷ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 218.

¹³²⁸ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo A., “Los acuerdos anticipados...”, cit., pág. 679.

La ley 27.430 incorporó, por primera vez en el derecho argentino, el acuerdo anticipado de precios o *advance pricing arrangements*¹³²⁹. En este sentido, el art. 217 de la ley 11.683 establece, a partir de su modificación por la ley 27.430, un régimen mediante el cual los contribuyentes o responsables pueden solicitar la celebración de la “Determinación Conjunta de Precios de Operaciones Internacionales” (DCPOI) con la Administración Federal de Ingresos Públicos. En el aludido acuerdo, se fijan los criterios y metodología aplicables para la determinación de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad aplicables de las transacciones regidas por el art. 17 de la LIG; es decir, por las normas de precios de transferencia.

Conforme surge del mensaje de elevación del proyecto preparado por el Poder Ejecutivo Nacional, la inclusión del instituto bajo análisis tiene por objeto dotar de mayor certeza al sistema tributario. Ello en razón de que el contribuyente y la AFIP podrán establecer, a través de un APA, no solo la metodología de precios de transferencia, sino también diversos criterios para su implementación.¹³³⁰

En lo que respecta al procedimiento de celebración de este tipo de acuerdos, el contribuyente debe tomar la iniciativa y formalizar la solicitud ante la AFIP, con anterioridad al inicio del período fiscal en el que se realizarán las transacciones que comprenderá la DCPOI. En la solicitud, deberá incluirse una propuesta en la que se fundamente el valor de mercado para las transacciones o líneas de negocios involucradas.

La norma bajo análisis aclara que el criterio fiscal y la metodología para la determinación de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, convenidos en base a las circunstancias, antecedentes y demás datos tenidos en cuenta hasta el momento de la suscripción de la DCPOI, vincularán exclusivamente al contribuyente o responsable y a la Administración Federal de Ingresos Públicos. Además, dispone que, en caso de resultar pertinente por aplicación de acuerdos o convenios internacionales, la información de referencia del acuerdo podrá ser intercambiada con terceros países.

¹³²⁹ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo A., “Nuevas fronteras del procedimiento...”, cit., pág. 260.

¹³³⁰ Conf. Mensaje del Poder Ejecutivo Nacional N° 126/2017, EX-2017-27778266-APN-DMEYN#MHA, pág. 26.

Por otro lado, la vigencia y aplicación de la DCPOI estarán sujetas a la condición resolutoria de que las transacciones se efectúen según los términos expuestos en él. Asimismo, el organismo fiscal podrá dejar sin efecto la DCPOI si se comprueba que los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de ganancia ya no representan los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, o si se hubiesen modificado significativamente las circunstancias económicas existentes al momento de aprobarse el acuerdo. Tal medida, sin embargo, no afectará la validez de las transacciones efectuadas de conformidad con los términos de la DCPOI, hasta tanto la decisión no sea notificada al contribuyente.

Asimismo, mediando la conformidad de la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por nuestro país, la norma contempla la posibilidad de que AFIP efectúe determinaciones conjuntas con las autoridades competentes de los estados co-contratantes¹³³¹. Es decir que se contempla tanto el APA unilateral como el bilateral.

En definitiva, se advierte que el legislador parece haber adoptado, en materia de precios de transferencia, un criterio flexible en lo que respecta a la determinación de los precios o márgenes de mercado. Ello en razón de que, lejos de la perspectiva controversial y desconfiada hacia el elemento extranjero, ha previsto la posibilidad de celebrar acuerdos previos de precios de transferencia con los contribuyentes, en los que inclusive pueden intervenir administraciones fiscales de otros países.

8.3.2.4.7. INSPECCIONES FISCALES CONJUNTAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

8.3.2.4.7.1. INTRODUCCIÓN

De acuerdo a BRACCIA, el auge de la cooperación tributaria interadministrativa, desplegada con toda intensidad bajo los auspicios del Proyecto BEPS de la OCDE, provee

¹³³¹ Conf. SORIA ACUÑA, Juan Manuel, “La reforma de la ley 27.430 en materia de precios de transferencia”, en Braccia, Mariano (director), *Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación internacional*, La Ley, Buenos Aires, 2018, págs. 157/158; GOLDEMBERG, Cecilia, “Los cambios destacados en precios de transferencia”, en Kaplan, Hugo (director), Volman, Mario (subdirector), *Reforma Tributaria Ley 27.430. Análisis sustancial de los pilares de la reforma: ganancias, procedimiento, IVA, monotributo, internos, revalúo y penal tributario*, Errepar, Buenos Aires, 2018, pág. 331.

de sólidos fundamentos para explorar y facilitar las auditorías fiscales internacionales en el extranjero, ya sea simultáneas o conjuntas.¹³³²

El concepto de “auditorías fiscales simultáneas” se encuentra definido en el art. 8º, 2º párr., de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal: “*Para efectos de esta Convención, una auditoría fiscal simultánea significa un acuerdo entre dos o más partes para examinar simultáneamente, cada una en su propio territorio, la situación fiscal de una persona o personas en las que tengan un interés común o relacionado, con la finalidad de intercambiar cualquier información relevante que obtengan*”. La norma establece que las autoridades competentes se consultarán, previa solicitud de alguna de ellas, a efectos de determinar los casos y procedimientos aplicables, quedando a su criterio decidir la participación de alguna auditoría fiscal simultánea.¹³³³

Por otro lado, las “auditorías fiscales en el extranjero” se encuentran reguladas en el art. 9º de la aludida convención, en los siguientes términos: “*1. Previa solicitud de la autoridad competente del Estado requirente, la autoridad competente del Estado requerido podrá permitir a los representantes de la autoridad competente del Estado requirente, estar presente en la parte de la auditoría fiscal que se considere apropiada en el Estado requerido. 2. Si se accede a dicha solicitud, la autoridad competente del Estado requerido, notificará lo más pronto posible a la autoridad competente del Estado requirente el lugar y la hora de la auditoría, la autoridad o los funcionarios designados para llevar a cabo la auditoría y los procedimientos y condiciones requeridos por el Estado requerido para llevar a cabo la misma. Todas las decisiones respecto a la ejecución de la auditoría fiscal serán tomadas por el Estado requerido. 3. Las partes podrán informar a uno de los depositarios su intención de no aceptar, como regla general, dichas solicitudes en la forma en que se describen en el párrafo 1. Dicha declaración puede hacerse o retirarse en cualquier tiempo*”.

Las “auditorías conjuntas” (*joint audits*), por su parte, fueron definidas en un informe del Foro de Administraciones Tributarias (*Forum on Tax Administration*) de la

¹³³² Conf. BRACCIA, Mariano F., “Cooperación tributaria interadministrativa: las mejoras prácticas internacionales de fiscalización de precios de transferencia”, en Braccia, Mariano (director), *Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación internacional*, La Ley, Buenos Aires, 2018, pág. 289.

¹³³³ Conf. BRACCIA, Mariano F., “Cooperación tributaria interadministrativa...”, cit., págs. 289/290.

OCDE¹³³⁴. En ese marco, se entiende que existe una auditoría conjunta cuando dos o más administraciones tributarias se unen para formar un solo equipo de inspección, integrado por los representantes de las autoridades competentes, con el objetivo de auditar los asuntos o transacciones de sujetos relacionados. Siempre y cuando desarrollen actividades transfronterizas que involucren a las jurisdicciones respectivas, y que les susciten un interés común o complementario.¹³³⁵

De acuerdo a la descripción de estos tres tipos de auditorías internacionales, BRACCIA observa un creciente grado de integración y complejidad a medida que se avanza de una a otra. En este sentido, las auditorías fiscales simultáneas tienen por objeto el intercambio de información, sobre asuntos de mutuo interés, en el marco de procedimientos que se desarrollan en los respectivos territorios. En cambio, las auditorías fiscales en el extranjero, como su nombre lo indica, conllevan la posibilidad de que representantes de la autoridad competente de una jurisdicción presencien una auditoría fiscal desarrollada por la administración fiscal de otra jurisdicción. Por último, en las auditorías conjuntas se conforma un solo equipo de auditoría, compuesto por inspectores y representantes de cada jurisdicción, con el objeto de arribar una misma conclusión para todas las administraciones tributarias participantes, de forma más rápida y con menores costos. Lo cual permite que, a diferencia de una inspección fiscal simultánea, la información obtenida no resulte intercambiada a través de los canales formales de pedidos y respuestas, sino directamente compartida entre las administraciones tributarias que conforman el equipo de auditoría.¹³³⁶

8.3.2.4.7.2. LAS INSPECCIONES FISCALES CONJUNTAS EN ARGENTINA

En lo que respecta a la legislación argentina, el art. 17, 8° párr., de la LIG contempla la posibilidad de que, en materia de precios de transferencia, la AFIP realice inspecciones, simultáneas o conjuntas, con las autoridades tributarias designadas por los estados con los que se haya suscripto un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos. Lo cual reviste especial relevancia en razón de que la OCDE tiene dicho que

¹³³⁴FTA, *Joint Audit Report*, septiembre de 2010. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf> (última visita el 9 de junio de 2020, a las 10:54).

¹³³⁵ Conf. BRACCIA, Mariano F., “Cooperación tributaria interadministrativa...”, cit., págs. 290/291.

¹³³⁶ Conf. BRACCIA, Mariano F., “Cooperación tributaria interadministrativa...”, cit., pág. 291.

las cláusulas de intercambio de información, que siguen la redacción propuesta en el art. 26 del MOCDE, brindan cobertura jurídica a la eventual realización de este tipo de inspecciones.¹³³⁷

Las inspecciones fiscales conjuntas constituyen una forma de asistencia mutua que permiten a dos o más estados cooperar en investigaciones de tipo fiscal. Históricamente, la utilización de este tipo de inspecciones, en materia de precios de transferencia, se ha concentrado en casos donde existían severas dificultades para determinar la verdadera naturaleza de las operaciones, principalmente por la interposición de paraísos fiscales. En la actualidad, en cambio, se recomienda la realización de inspecciones conjuntas en casos de precios de transferencia complejos, ya que pueden mejorar la calidad y cantidad de información disponible para los fiscos intervinientes. Además, pueden contribuir a evitar la producción de situaciones de doble imposición, y a reducir los costos de cumplimiento para los contribuyentes.¹³³⁸

En lo que respecta específicamente a precios de transferencia, este tipo de inspecciones pueden resultar útiles para determinar la contingencia fiscal en casos donde, por ejemplo, los costos son compartidos y las utilidades son distribuidas, entre los contribuyentes vinculados, en distintas jurisdicciones. Asimismo, pueden facilitar el intercambio de información y experiencias sobre las prácticas comerciales de las empresas multinacionales, las transacciones complejas, los acuerdos de costos compartidos y la distribución de utilidades. Especialmente en rubros tales como la comercialización global e instrumentos financieros novedosos. De esta manera, las administraciones fiscales pueden obtener un mejor entendimiento del negocio de los grupos multinacionales, y acceder a mejores posibilidades de comparación y verificación de operaciones internacionales. También permite intercambiar información sectorial de actividades económicas, cuyo objeto es desarrollar conocimiento del comportamiento, prácticas y tendencias en determinadas industrias.¹³³⁹

¹³³⁷ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 199. Ello en el entendimiento que la enumeración de los tres métodos de intercambio de información, contemplada en el art. 26 del modelo de convenio, no excluye la posible implementación de otros tipos de asistencia entre estados.

¹³³⁸ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 198/199.

¹³³⁹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 200.

En este sentido, cabe destacar que la obtención de la información necesaria, para determinar los hechos relevantes en el análisis de precios de transferencia, puede resultar a veces dificultosa para la administración fiscal, especialmente cuando el contribuyente se encuentra en un país que no coopera o no provee la información necesaria en el tiempo debido. Frente a tales dificultades, las inspecciones conjuntas pueden ayudar al organismo fiscal a establecer tales hechos de manera más rápida, efectiva y eficiente¹³⁴⁰. Los contribuyentes, por su parte, también pueden beneficiarse de este tipo de inspecciones, atendiendo a que podrían ahorrar tiempo y recursos gracias a la coordinación de requerimientos que le formulen las administraciones fiscales intervinientes.¹³⁴¹

En definitiva, se advierte que, a partir de la sanción de la ley 27.430, se encuentra regulada la posibilidad de que la administración fiscal realice inspecciones conjuntas en materia de precios de transferencia. Lo cual constituye un gran avance en materia de cooperación administrativa internacional, además de demostrar que las fiscalizaciones en el exterior son una realidad posible desde el punto de vista normativo.

8.3.2.4.8. COROLARIO

A partir de la reseña formulada, se advierte que la moderna metodología de precios de transferencia, adoptada por nuestro país en el año 1998, permite evaluar, desde un punto de vista técnicamente aceptado a nivel internacional, si los precios o márgenes, obtenidos en operaciones transfronterizas, resultan acordes a la regla de mercado.

En efecto, la normativa argentina recepta los cinco métodos de precios de transferencia previstos en los lineamientos de la OCDE; métodos que, vale destacar, no solo gozan de consenso internacional, sino que también tienen sustento en la teoría económica. Por lo cual, puede sostenerse que constituyen mecanismos técnicos idóneos para evaluar si los precios concertados o los márgenes obtenidos responden a condiciones normales de mercado. A mayor abundamiento, la normativa local contempla, al igual que los mentados lineamientos, la posibilidad de utilizar otros métodos en caso que, por la naturaleza y características de las operaciones, los tradicionales no resulten idóneos para evaluar el cumplimiento del estándar *arm's length*.

¹³⁴⁰ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 201.

¹³⁴¹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 202.

En este sentido, cabe poner de resalto que el análisis de precios de transferencia opera por comparación entre las condiciones, precios o márgenes de la transacción controlada y las condiciones, precios o márgenes de transacciones no controladas. Lo cual equivale a aceptar que, de acuerdo a la normativa local, la metodología de precios de transferencia permite arribar técnicamente a un precio o rentabilidad de mercado, o a rangos de precios o rentabilidades de mercado.

En ese marco, se ha explorado la posibilidad de determinar, a partir de la metodología de precios de transferencia receptada en la normativa local, la rentabilidad de mercado de beneficiarios del exterior en operaciones internacionales que involucren la obtención de renta de fuente argentina; rentabilidad que, de acuerdo a las reglas de ganancia neta contenidas en la LIG, se determina, salvo supuestos particulares, en función de coeficientes de ganancia neta de carácter rígido. En este sentido, se ha considerado que, dependiendo de las circunstancias del caso, los métodos tradicionales de costo más beneficio, margen neto de la transacción y división de ganancias resultan técnicamente idóneos para ese cometido.

No se trata, claro, de una posibilidad teórica. Los lineamientos de la OCDE disponen que la elección de la parte bajo examen, en el análisis de precios de transferencia, debe ser consistente con el análisis funcional de la transacción, por lo que debería elegirse la parte a la cual podría aplicarse un método de precios de transferencia de la manera más confiable posible. Lo cual revela que el aludido organismo considera perfectamente posible que la parte bajo examen sea la no residente. De esta manera, resulta claro que la evaluación de la rentabilidad de sujetos del exterior, en transacciones celebradas entre sujetos vinculados, es una realidad y práctica internacionalmente aceptada.

La normativa reglamentaria argentina, en cambio, no acepta que el análisis de precios de transferencia se realice sobre el sujeto del exterior, salvo en determinados supuestos. Puntualmente, cuando resulta aplicable el método de división de ganancias, cuando se trata de operaciones entre establecimientos permanentes del exterior con otros sujetos del exterior vinculados y cuando se analizan exportaciones de bienes con cotización que reúnen determinadas características. Cabe destacar, sin embargo, que la cuestionable limitación reglamentaria no parece obedecer a la existencia de limitaciones técnicas o normativas en la aplicación de los métodos de precios de transferencia, sino en

una suerte de persistente desconfianza en el análisis que pueda realizarse sobre sujetos del exterior; desconfianza que luce contraria a la progresiva incorporación, por parte del legislador, de instrumentos de cooperación internacional en materia fiscal, al establecimiento de exhaustivos requerimientos en materia de información y documentación en la materia y a la incorporación de la posibilidad de resolución alternativa de conflictos en materia de precios de transferencia.

Desde esta perspectiva, resulta razonable concluir que los modernos métodos de precios de transferencia, incorporados a la LIG en el año 1998, constituyen medios técnicamente idóneos para determinar el nivel de ganancia neta de mercado obtenido por el beneficiario del exterior. Lo cual representa un notable avance respecto al estado de situación existente en la década de 1940, cuando se incorporaron las primeras reglas de precios de transferencia y de ganancia neta, para sujetos del exterior, en la antigua ley de impuesto a los réditos.

Por otro lado, cabe reiterar que las transacciones internacionales, que son objeto de análisis en materia de precios de transferencia, no se limitan a las celebradas entre empresas vinculadas, ya que, por imperio de la normativa argentina, también se examinan las concertadas con sujetos independientes ubicados o constituidos en jurisdicciones de baja o nula tributación o no cooperantes. Además, son objeto de examen ciertas operaciones realizadas por sujetos no residentes en el exterior, ya que los establecimientos permanentes allí instalados, pertenecientes a residentes en el país, deben ajustarse, en sus transacciones con personas u otro tipo de entidades vinculadas radicadas en el extranjero, al principio del operador independiente.¹³⁴²

Es decir que la aplicación de la normativa de precios de transferencia no se circunscribe, en nuestro país, a operaciones internacionales celebradas entre sujetos vinculados, y además su ámbito de aplicación comprende también el análisis de ciertas operaciones íntegramente concertadas por sujetos no residentes en el exterior. Lo cual evidencia que la idoneidad técnica de la metodología de precios de transferencia es reconocida en las operaciones concertadas entre sujetos independientes, y también para el análisis de operaciones concertadas entre sujetos no residentes.

¹³⁴² Conf. art. 126 de la LIG.

8.3.3. EL PRINCIPIO DE RENTA MUNDIAL EN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

8.3.3.1. INTRODUCCIÓN

La adopción del criterio de renta mundial, en el año 1992, significó uno de los mayores hitos en la dilatada historia de la ley de impuesto a las ganancias. A tal punto que la complejidad de la reforma llevó a algunos autores a sostener que la introducción del aludido criterio significó la presencia de un particular impuesto a la renta dentro de otro impuesto a la renta.¹³⁴³

La incorporación del mentado criterio, cuya justificación -desde el punto de vista de las finanzas públicas y de las ciencias económicas- se apoya en atendibles fundamentos¹³⁴⁴, generó desde un principio una ardua controversia que giró en torno al incremento de la complejidad de gestión del tributo, y a la efectiva posibilidad del fisco de controlar las declaraciones juradas que involucraban la exteriorización de renta de fuente extranjera.

Si bien la creciente cooperación internacional en materia de intercambio de información, la relativa declinación de las jurisdicciones de baja y nula tributación y las siempre crecientes necesidades fiscales decantaron la discusión en favor de una profundización y ampliación del criterio de renta mundial en el marco de la LIG, la apuntada controversia reviste especial interés para el objeto de la presente investigación. Ello en razón de que remite a la evaluación de las concretas posibilidades del fisco para fiscalizar y controlar hechos y actos, con relevancia tributaria, acaecidos en el exterior. Se trata, vale destacar, de una de las cuestiones que, en un contexto en donde la ley de impuesto a la renta no había acogido el principio de renta mundial y el intercambio de información fiscal parecía utópico, selló la suerte desfavorable del contribuyente en la causa “Fox Film de Argentina”.¹³⁴⁵

A continuación, entonces, se reseñará someramente el proceso legislativo que dio origen a la incorporación del principio de renta mundial, la controversia suscitada en relación a la creciente complejidad en la administración del tributo y los contornos

¹³⁴³ Conf. HAEHNEL, Carlos Alberto, “Prólogo”, en Rajmilovich, Darío Marcelo, *La renta mundial en el impuesto a las ganancias*, La Ley, Buenos Aires, 2001, pág. IX.

¹³⁴⁴ *Vid.* GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando, ob. cit., págs. 13/16.

¹³⁴⁵ Fallos: 232:52.

normativos actuales del aludido principio. Ello con el objeto de contar con elementos para evaluar si todavía resultan constitucionalmente atendibles las razones que el legislador tuvo en consideración, en su momento, para instaurar las reglas de ganancia neta, de carácter rígido, aplicables a los beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente argentina.

8.3.3.2. LA ADOPCIÓN DEL PRINCIPIO DE RENTA MUNDIAL EN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Como pone de resalto HAEHNEL, la legislación local del impuesto a la renta ha sido objeto de numerosas modificaciones a lo largo de su existencia; modificaciones que, entre otras cuestiones, han involucrado la redefinición del hecho imponible, la ampliación o reducción de su alcance subjetivo y hasta la mutación de su denominación original. A pesar de las aludidas modificaciones, la caracterización del criterio de vinculación de la materia gravada a la potestad tributaria del Estado, establecida originariamente en la ley 11.682, permaneció inalterable hasta la sanción de la ley 24.073, en el año 1992.¹³⁴⁶

En efecto, el primigenio criterio de fuente, establecido en la ley de impuesto a los réditos -contenido también en el actual art. 5° de la LIG-, dejó de ser el único criterio - excepciones aparte- de vinculación de la materia gravada a la facultad impositiva del sujeto activo. Ello en razón de que comenzó a compartir su dominio, por imperio de las modificaciones introducidas por la ley 24.073¹³⁴⁷, con el criterio de residencia, también

¹³⁴⁶ Conf. HAEHNEL, Carlos Alberto, ob. cit., pág. IX.

¹³⁴⁷ La ley 24.073 introdujo las siguientes modificaciones en la ley de impuesto a las ganancias vigente a la sazón:

- Modificó el art. 1° de la ley, cuyos párrafos primero, segundo y tercero quedaron redactados de la siguiente manera:

“...Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.

...Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior, residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

...Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V...”.

- Eliminó el segundo párrafo del art. 5° de la ley, que disponía:

“...También están sujetas al gravamen las ganancias derivadas de actividades realizadas ocasionalmente en el extranjero por personas residentes en el país, las cuales podrán computar como pago a cuenta de esta ley las sumas efectivamente pagadas por gravámenes análogos en el lugar de realización de tales

denominado de renta mundial. En rigor de verdad, la aludida ley se limitó a incorporar el criterio de residencia, pero sin contemplar las disposiciones normativas complementarias que permitieran su efectiva aplicación práctica. Recién con la sanción de la ley 25.063¹³⁴⁸, en el año 1998, se definieron los aspectos sustanciales que permitieron la aplicación práctica del criterio de renta mundial.¹³⁴⁹

Por su parte, la ley 25.239, sancionada en el año 1999, introdujo una serie de modificaciones al régimen de renta mundial, entre las que cabe destacar las siguientes:

- Se reguló por primera vez un régimen de transparencia fiscal internacional, aplicable a las rentas pasivas obtenidas por sociedades por acciones, constituidas o radicadas en países de baja o nula tributación, cuyos accionistas sean residentes en el país.

- Se aclararon aspectos relacionados con la aplicación de la regulación de los precios de transferencia a transacciones entre partes vinculadas del país y del exterior, o entre un establecimiento permanente del exterior perteneciente a un residente y dicho titular, o con otro u otros establecimientos del referido titular ubicados en terceros países. Las transacciones comprendidas eran las que originaban ganancias o gastos de fuente extranjera para el residente argentino.

La incorporación del criterio de renta mundial significó el establecimiento, en la ley de impuesto a las ganancias, de las disposiciones que definen los conceptos de renta extranjera y residencia, los sujetos alcanzados, los criterios de imputación de rentas y gastos al año fiscal, las categorías de renta, las deducciones admitidas y no admitidas y la procedencia y cómputo de los impuestos análogos pagados el exterior. También la introducción de las normas de confluencia de la renta de fuente extranjera con la de fuente argentina, las disposiciones relativas a las transacciones entre empresas vinculadas o relacionadas situadas en el exterior y a la fijación del tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera, entre otras.

actividades. Este crédito solo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior”.

- Incorporó, como sexto párrafo del art. 19 de la ley -compensación de quebrantos con ganancias-, el siguiente:

“...Por su parte, los quebrantos provenientes de actividades cuyos resultados no deban considerarse de fuente argentina, solo podrán compensarse con ganancias de esa misma condición”.

¹³⁴⁸ B.O. del 30/12/98.

¹³⁴⁹ Conf. HAEHNEL, Carlos Alberto, ob. cit., págs. IX/X.

Cabe destacar que, desde el principio, la doctrina señaló que la incorporación del criterio de renta mundial a la ley de impuesto a las ganancias había complejizado sustancialmente la gestión administrativa del tributo; complejidad que, sumada a los entonces pobres resultados del intercambio de información entre fiscos -aun mediando CDI- y la proliferación de leyes de secreto bancario -utilizadas por numerosas jurisdicciones para atraer capitales-, tornaba muy dificultoso, desde el punto de vista administrativo, gravar efectivamente el capital según el criterio de residencia¹³⁵⁰. En ese marco, Vito TANZI llegó a sostener que el ingreso extranjero podía convertirse en sinónimo de ingreso evadido.¹³⁵¹

Enrique REIG, en cambio, opinaba -en referencia a la armonización de la imposición a la renta de los países que conforman el Mercosur-que la aplicación eficaz de la renta mundial “...parece posible en nuestra región en el impuesto societario, aunque no en el impuesto a la renta personal pero, como bien concluye Peggy B. Musgrave, el verdadero problema descansa en el impuesto societario (‘company tax’), donde la armonización es especialmente importante, con respecto tanto a la eficiencia como a equidad (interindividual tanto como internacional)”¹³⁵². RAJMILOVICH concordaba con esa opinión, fundamentalmente en virtud de la consolidación contable de los ingresos obtenidos por empresas fuera de las fronteras del país en que se domicilia -donde lleva sus registraciones contables-, sea en forma directa como a través de sucursales y otros establecimientos permanentes radicados en el exterior. De acuerdo al autor, la existencia de contabilidad unificada en el país, con la documentación de respaldo pertinente, permitía al fisco controlar eficazmente la liquidación del gravamen por las rentas de fuente extranjera. En consecuencia, concluía que, si bien la implementación y el control de la tributación sobre rentas del exterior incrementaba la complejidad en la gestión de liquidación del impuesto a las ganancias, tal consecuencia no debería obstaculizar la adopción del principio de renta mundial.¹³⁵³

¹³⁵⁰ Conf. RAJMILOVICH, Darío Marcelo, *La renta mundial en el impuesto a las ganancias*, La Ley, Buenos Aires, 2001, pág. 39.

¹³⁵¹ TANZI, Vito, *Taxation in an integrated world*, Brookings Institution, Washington, 1995, pág. 144.

¹³⁵² REIG, Enrique J., “El Mercosur. Características y asimetrías. Armonización fiscal”, *Boletín DGI*, N° 489, 1994.

¹³⁵³ Conf. RAJMILOVICH, Darío Marcelo, *La renta mundial...*, cit., págs. 40/42. El autor agregaba que, con relación a las personas humanas, la situación era bastante más dificultosa, ya que requería contar

8.3.3.3. LA INCORPORACIÓN DE LAS REGLAS ANTI-DIFERIMIENTO EN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La ley 25.239¹³⁵⁴ y el decreto 1037/2000¹³⁵⁵ incorporaron el régimen de transparencia fiscal a la LIG. Comprende, vale destacar, una serie de reglas (*CFC Rules* o *Controlled Foreign Corporation Rules*) que tiene por objeto evitar el diferimiento del pago del impuesto a las ganancias por parte de contribuyentes, residentes en el país, sobre determinadas inversiones efectuadas en otros países de menor tributación. Cabe destacar, en este punto, que el diferimiento impositivo (*tax deferral*) se produce en la postergación de la imputación del hecho imponible, desde el momento en que la renta se devenga hasta el momento en que la misma se distribuye, bajo la forma de dividendos, por parte de la sociedad del exterior.¹³⁵⁶

En un contexto en donde las empresas tienen sus casas matrices en un determinado país y sus centros de distribución, compañías *holding* o servicios financieros en otros, muchos países encuentran motivaciones para ofrecer incentivos con el objeto de atraer inversiones. En ese marco, los países comenzaron a introducir normas que se dirigían a gravar las ganancias de las compañías controladas. De no existir, sería sencillo eludir impuestos locales con relación a rentas de fuente extranjera, lo cual se lograría mediante la interposición de una compañía en un territorio de baja o nula tributación, para que esta sociedad reciba la utilidad y no la sociedad ubicada en el país cuya legislación fiscal se trata de eludir.

En los países de la OCDE, los aspectos que desencadenan la aplicación de los regímenes anti-diferimiento son los siguientes:

- El control, por parte de una sociedad residente en el país A, de una sociedad radicada en el país B, siendo este de baja o nula tributación.
- La obtención, por parte de la sociedad radicada en el país B, de un determinado tipo de renta (pasiva).

con información de los fiscos de las jurisdicciones en las cuales se encontraban ubicadas las inversiones. Lo cual, en su opinión, requería profundizar la firma de convenios para evitar la doble imposición con cláusulas amplias sobre intercambio de información.

¹³⁵⁴ B.O. 25/12/99.

¹³⁵⁵ B.O. 14/11/00.

¹³⁵⁶ Conf. MARTÍN, Julián, "Transparencia fiscal internacional", en Asorey, Rubén O. y García, Fernando D. (directores) y Billardi, Cristián (coordinador), *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2013, T° I, págs. 830/833.

- El disfrute, por parte de la sociedad radicada en el país B, de un régimen fiscal privilegiado.¹³⁵⁷

De esta manera, puede sostenerse que toda la normativa de transparencia fiscal descansa sobre la base de imputar determinadas rentas, obtenidas por entidades no residentes en el exterior, en la base imponible de las personas o entidades residentes que las controlan. Lo cual conduce a la necesidad de comprobar la veracidad de la apuntada imputación, por lo que se precisa de la colaboración de las autoridades fiscales del país de la fuente de las rentas.¹³⁵⁸

Cabe tener presente que cada país diseña las normas de transparencia fiscal internacional en función de sus objetivos de política fiscal; diseño que depende fundamentalmente del tipo de sistema tributario adoptado.

Si el país tiene un sistema tributario de renta mundial, sus normas de transparencia fiscal internacional pueden cubrir, de manera generalizada, cualquier renta que no estuviese sujeta a imposición en ese momento en la jurisdicción de la sociedad matriz, y ello sería perfectamente coherente con el sistema tributario del país en cuestión. Si, por el contrario, una jurisdicción tiene un sistema tributario territorial, lo más coherente sería que sus normas de transparencia fiscal internacional tuviesen un alcance limitado, y solo cubrieran aquellas rentas que deberían haber quedado sujetas a gravamen en la jurisdicción de la sociedad matriz. En la práctica, los sistemas tributarios nunca son puramente territoriales o de renta mundial, sino que se encuentran a medio camino entre ambas categorías. Esta circunstancia puede ciertamente influir en la decisión de la jurisdicción sobre cómo abordar la competitividad internacional, o qué bases imposables proteger.¹³⁵⁹

En lo que respecta a nuestro país, cabe destacar que el régimen original de transparencia fiscal, establecido por la ley 25.239, se aplicaba a sociedades por acciones que estuviesen constituidas en países no cooperantes, en la medida que las rentas

¹³⁵⁷ Conf. MARTÍN, Julián, ob. cit., págs. 830/831.

¹³⁵⁸ Conf. MARTÍN, Julián, ob. cit., págs. 851/853.

¹³⁵⁹ OCDE, “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces. Acción 3 - Informe final 2015”, en *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris, 2016, págs. 17/18.

pasivas¹³⁶⁰ representaran una proporción mayor al 50% del total de su ganancia impositiva en la composición de sus resultados¹³⁶¹. La ley 27.430¹³⁶², por su parte, ha perfeccionado y profundizado el régimen de transparencia fiscal incorporado por la ley 25.239, ya que amplió el universo de entidades comprendidas e incluyó también a las participaciones indirectas. En efecto, el art. 133 de la LIG dispone:

“Art. 133 - La imputación de ganancias y gastos comprendidos en este Título, se efectuará de acuerdo con las disposiciones contenidas en el artículo 18 que les resulten aplicables, con las adecuaciones que se establecen a continuación:

...

d) Las ganancias obtenidas por trust, fideicomisos, fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, cuyo objeto principal sea la administración de activos, se imputarán por el sujeto residente que los controle al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de tales entes, contratos o arreglos.

Se entenderá que un sujeto posee el control cuando existan evidencias de que los activos financieros se mantienen en su poder y/o son administrados por dicho sujeto (comprendiendo entre otros los siguientes casos: (i) cuando se trate de trusts, fideicomisos o fundaciones, revocables, (ii) cuando el sujeto constituyente es también beneficiario, (iii) cuando ese sujeto tiene poder de decisión, en forma directa o indirecta para invertir o desinvertir en los activos, etcétera).

e) Las ganancias de los residentes en el país obtenidas por su participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, se imputarán por sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios, residentes en el país, al ejercicio o año

¹³⁶⁰ De acuerdo al art. 165.(VI).2 del decreto reglamentario de la LIG vigente a la sazón, se consideraban como rentas pasivas aquellas cuyos ingresos provengan del alquiler de inmuebles, préstamos, de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales -incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión o entidades de otra denominación que cumplan iguales funciones-, de colocaciones en entidades financieras o bancarias, en títulos públicos, en instrumentos y/o contratos derivados que no constituyan una cobertura de riesgo, o estén constituidos por dividendos o regalías.

¹³⁶¹ Conf. JALFIN, Jorge, “Imputación de resultados de fuente extranjera”, *Consultor Tributario Errepar*, julio de 2016.

¹³⁶² B.O. 29/12/17.

fiscal en el que finalice el ejercicio anual de tales sociedades o entes, en la proporción de su participación, en tanto dichas rentas no se encuentren comprendidas en las disposiciones de los incisos a) a d) precedentes.

Lo previsto en el párrafo anterior resultará de aplicación en tanto las referidas sociedades o entes no posean personalidad fiscal en la jurisdicción en que se encuentren constituidas, domiciliadas o ubicadas, debiendo atribuirse en forma directa las rentas obtenidas a sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios.

f) Las ganancias de los residentes en el país obtenidas por su participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, se imputarán por sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país al ejercicio o año fiscal en el que finalice el correspondiente ejercicio anual de los primeros, en tanto se cumplan concurrentemente los requisitos previstos en los apartados que a continuación se detallan:

1. Que las rentas en cuestión no reciban un tratamiento específico conforme las disposiciones de los incisos a) a e) precedentes.

2. Que los residentes en el país -por sí o conjuntamente con (i) entidades sobre las que posean control o vinculación, (ii) con el cónyuge, (iii) con el conviviente o (iv) con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, en línea ascendente, descendente o colateral, por consanguineidad o afinidad, hasta el tercer grado inclusive- tengan una participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) en el patrimonio, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente.

Este requisito se considerará cumplido, cualquiera sea el porcentaje de participación, cuando los sujetos residentes en el país, respecto de los entes del exterior, cumplan con alguno de los siguientes requisitos:

(i) Posean bajo cualquier título el derecho a disponer de los activos del ente.

(ii) Tengan derecho a la elección de la mayoría de los directores o administradores y/o integren el directorio o consejo de administración y sus votos sean los que definen las decisiones que se tomen.

(iii) Posean facultades de remover a la mayoría de los directores o administradores.

(iv) Posean un derecho actual sobre los beneficios del ente.

También se considerará cumplido este requisito, cualquiera sea el porcentaje de participación que posean los residentes en el país, cuando en cualquier momento del ejercicio anual el valor total del activo de los entes del exterior provenga al menos en un treinta por ciento (30%) del valor de inversiones financieras generadoras de rentas pasivas de fuente argentina consideradas exentas para beneficiarios del exterior, en los términos del inciso w) del artículo 20.

En todos los casos, el resultado será atribuido conforme el porcentaje de participación en el patrimonio, resultados o derechos.

3. Cuando la entidad del exterior no disponga de la organización de medios materiales y personales necesarios para realizar su actividad, o cuando sus ingresos se originen en:

(i) Rentas pasivas, cuando representen al menos el cincuenta por ciento (50%) de los ingresos del año o ejercicio fiscal.

(ii) Ingresos de cualquier tipo que generen en forma directa o indirecta gastos deducibles fiscalmente para sujetos vinculados residentes en el país.

En los casos indicados en el párrafo anterior, serán imputados conforme las previsiones de este artículo únicamente los resultados provenientes de ese tipo de rentas.

4. Que el importe efectivamente ingresado por la entidad no residente en el país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada, imputable a alguna de las rentas comprendidas en el apartado 3 precedente, correspondiente a impuestos de idéntica o similar naturaleza a este impuesto, sea inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto societario que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de la ley del impuesto. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que esta condición opera, si la entidad del exterior se encuentra constituida, domiciliada o radicada en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.

Idéntico tratamiento deberá observarse respecto de participaciones indirectas en entidades no residentes que cumplan con las condiciones mencionadas en el párrafo anterior.

Las disposiciones de este apartado no serán de aplicación cuando el sujeto local sea una entidad financiera regida por la ley 21526, una compañía de seguros comprendida en la ley 20091 y tampoco en los casos de fondos comunes de inversión regidos por la ley 24083...”

La norma transcripta constituye el pilar fundamental del actual régimen de transparencia fiscal internacional para la imputación de rentas pasivas derivadas a través de sociedades, fideicomisos, *trusts* y otros vehículos, radicados en el exterior, que obtienen rentas pasivas, ingresos que generan gastos deducibles en el país, o sociedades que carecen de sustancia. Su aplicación resulta en la imputación del ingreso al sujeto residente en el país que los controla, aplicando el mismo tratamiento que hubiera correspondido aplicar en cabeza del residente de haberlas obtenido en forma directa.¹³⁶³

A partir de lo expuesto, se advierte que la normativa de transparencia fiscal internacional, adoptada por nuestro país, constituye una herramienta fundamental para la efectiva aplicación del criterio de renta mundial, en razón de que previene o neutraliza potenciales maniobras de diferimiento de renta obtenida en el exterior. Su implementación, vale destacar, supone la posibilidad de la administración tributaria de fiscalizar actividades o hechos imponibles acaecidos en el exterior. Además, puede requerir la colaboración de las autoridades fiscales del país de la fuente de las rentas.

8.3.3.4. COROLARIO

A pesar de las numerosas modificaciones que sufrieron tanto la ley de impuesto a los réditos como la ley del impuesto a las ganancias a lo largo de su dilatada historia, el principio de la fuente de la ganancia -como nexo de vinculación de la materia gravada con el sujeto activo de la potestad tributaria- permaneció inalterable hasta la sanción, en el año 1992, de la ley 24.073. La utilización del aludido principio obedecía, entre otras cuestiones, a que resultaba materialmente imposible, o por lo menos desproporcionadamente difícil, controlar y fiscalizar hechos y actos económicos acaecidos en el exterior. De allí que residentes y no residentes tributasen exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, por lo que las de fuente extranjera quedaban en principio excluidas de la imposición.

La apuntada política tributaria, perfectamente razonable teniendo en cuenta la prácticamente inexistente cooperación internacional en materia tributaria, también

¹³⁶³ Conf. RAJMILOVICH, Darío M., “La transparencia fiscal internacional para rentas pasivas. Una regulación que discrimina en contra de los vehículos locales”, *Doctrina Tributaria Errepar*, XXXIX, julio de 2018, pág. 717; RIGONI, Gabriela, “Ganancias. Nuevo régimen de transparencia fiscal internacional”, *Doctrina Tributaria Errepar*, diciembre de 2017.

justificaba la diferente modalidad de declaración de la materia imponible a la cual se encontraban sujetos los residentes y los no residentes; diferenciación consolidada especialmente a partir de la sanción de la ley 23.260 en el año 1985¹³⁶⁴. De esta manera, los primeros deben auto-determinar la materia imponible -en general, sobre base real- y, en su caso, abonar el tributo correspondiente. Mientras que los segundos tributan mediante la aplicación de reglas de ganancia neta, las cuales excluyen, en principio, la determinación de la renta sobre base real.

En relación a las mentadas reglas de ganancia neta, cabe destacar que, desde la sanción de la ley de impuesto a los réditos en el año 1932, el legislador ha tenido que enfrentar los problemas que presenta la obtención, por parte de sujetos no residentes, de réditos o ganancias de fuente nacional. Puntualmente, se alude a las dificultades relativas a delimitar la fuente de obtención, determinar y fiscalizar su cuantía y asegurar su recaudación. Como respuesta a los dos primeros problemas, se valió de ciertas “presunciones” orientadas a fijar el origen de la ganancia y a determinar su cuantía. Ello en el entendimiento de que, en ausencia de este tipo de herramientas, resultaría prácticamente imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme a la cual los resultados deben atribuirse a la fuente nacional y al extranjero.¹³⁶⁵

Es decir que las aludidas “presunciones”, sea de rédito o ganancia neta, desempeñaron, desde su origen, una importante función en el marco de la imposición a la renta. La exposición de motivos de la ley 23.260, y el debate parlamentario que precedió su aprobación, revelan que las reglas instauradas, respecto a la delimitación de la renta neta de fuente argentina, tuvieron por objeto superar las complejas controversias suscitadas en relación a su alcance. Principalmente, debido a los inconvenientes para fiscalizar y controlar los gastos y costos incurridos en el exterior.

Como ejemplo de lo expuesto, cabe referir al decreto-ley 14.338/1946, modificatorio de la ley de impuesto a los réditos, en cuanto creó la “presunción” del

¹³⁶⁴ La ley 23.260 introdujo importantes modificaciones al tratamiento impositivo de los beneficiarios del exterior. Puntualmente, incorporó nuevas reglas de ganancia neta, elevó los porcentajes de las ya existentes y estableció la imputación de ganancias netas respecto de todas las rentas obtenidas por los mismos, inclusive para los casos en que todavía se aplicaba el cómputo de costos y gastos.

¹³⁶⁵ Conf. “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I. c. D.G.I. s. repetición DGI”, Fallos: 324:920.

cincuenta por ciento (50%) de ganancia de fuente argentina, que se mantiene hasta la actualidad. De acuerdo al mensaje oficial con el cual se sancionó la aludida reforma, el citado porcentaje tenía en cuenta la necesidad de considerar el costo de las películas, ya que este no podía ser materia de fiscalización en el país¹³⁶⁶. La Corte Suprema convalidó la constitucionalidad de la norma en cuestión, aduciendo que resultaba razonable entender que existía un esfuerzo común, por parte del productor extranjero y el exhibidor nacional, que justificaba la aplicación de tal porcentaje.¹³⁶⁷

El tribunal cimero también tuvo que expedirse, en la causa “Fox Film de Argentina S.A.”¹³⁶⁸, respecto a un planteo en donde se cuestionaba la desigualdad que generaba la aplicación de la “presunción” del art. 13 de la ley 11.682 entre compañías cinematográficas extranjeras respecto de las nacionales; planteo que se sustentaba en el hecho de que a estas les era permitido liquidar el gravamen sobre el saldo neto de los ingresos, una vez descontados los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente del rédito¹³⁶⁹. La Corte Suprema rechazó el planteo aduciendo que, ante la condición especial en que se desarrollaba el negocio de las películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, el legislador se había visto obligado a crear una categoría también especial de contribuyentes. No por tratarse de empresas extranjeras, sino en razón de las formas o modalidades particulares con las cuales realizan sus actividades; modalidades que no permitían al fisco un análisis del negocio semejante al que se les practicaba a las compañías argentinas que realizaban las mismas actividades. A partir de ello, juzgó que la creación de una categoría distinta de contribuyentes no resultaba arbitraria, sino que contaba con una base de razonabilidad.¹³⁷⁰

¹³⁶⁶ Ministerio de Hacienda de la Nación, *Modificación de las leyes 11.682 (t.o.), 11.683 (t.o.) y decreto-ley 18.229/43. Creación del impuesto a las ganancias eventuales*, edición oficial, Buenos Aires, 1946, pág. 33. Citado por REY, Daniela, “Películas cinematográficas...”, cit., 122.

¹³⁶⁷ “Warner Bros. Pictures Inc. y otras” Fallos: 221:644.

¹³⁶⁸ “Fox Film de Argentina S.A.”, Fallos: 232:52.

¹³⁶⁹ Conf. REY, Daniela, “Películas cinematográficas...”, cit., págs. 122/123.

¹³⁷⁰ La Corte Suprema también destacó que la propia actora, al pretender aportar una demostración respecto del verdadero rédito obtenido por la empresa del exterior, debió recurrir a exhortos librados a los Estados Unidos. Ello implicaría, de aceptarse los planteos de la compañía demandante, que el Estado debería designar representantes en el exterior para controlar las constancias de libros comerciales de las compañías cinematográficas que exhiben su celuloide en Argentina, a efectos de determinar, con exactitud, el rédito neto obtenido en el país.

Más recientemente, el tribunal cimero tuvo que analizar, en la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”¹³⁷¹, la constitucionalidad del art. 13 de la ley de impuesto a las ganancias (actual art. 14). En este sentido, el dictamen de la Procuración General de la Nación¹³⁷², cuyas consideraciones hizo suyas el tribunal, sostuvo que los problemas relativos a la determinación y fiscalización de la cuantía de las ganancias, obtenidas por un sujeto del exterior, habían sido solucionadas por el legislador a través de ciertas “presunciones”. De lo contrario, “*resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme la cual los resultados deben atribuirse a la fuente nacional y al extranjero*”¹³⁷³. De esta manera, e invocando jurisprudencia de la Corte Suprema que había justificado la existencia de este tipo de mecanismos presuntivos -dadas las dificultades para determinar el beneficio obtenido por el contribuyente extranjero-¹³⁷⁴, convalidó la constitucionalidad de la regla contemplada en el art. 13 de la ley de impuesto a las ganancias.

Se advierte que el fundamento principal de las mentadas decisiones jurisprudenciales, consistente en la imposibilidad o dificultad de determinar el beneficio obtenido por los contribuyentes extranjeros, resulta coherente con la política tributaria que traslucía el impuesto a los réditos y luego el impuesto a las ganancias; política que, en lo que aquí interesa, se apoyaba en el principio de la fuente, el cual prescinde de asignar relevancia tributaria a los actos y hechos económicos producidos en el exterior. Es decir, la apuntada dificultad o imposibilidad para fiscalizar a contribuyentes o hechos acaecidos en el exterior se reflejaba, a nivel normativo, no solo en la instauración de reglas de ganancia neta para los beneficiarios del exterior, sino también en la no sujeción al impuesto de las rentas de fuente extranjera.

De allí que el tribunal cimero acertara al rechazar el planteo de vulneración del principio de igualdad, formulado por el contribuyente en la causa “Fox Film de Argentina S.A.”. Fundamentalmente teniendo en consideración que la creación de la categoría

¹³⁷¹ Fallos: 324:920.

¹³⁷² 5. PGN, “Asociación de Socios Argentinos de la OTI c/ Dirección General Impositiva s/ Repetición D.G.I.”, A. 124. XXXIV, dict. del 22 de junio de 2000.

¹³⁷³ PGN, “Asociación de Socios Argentinos de la OTI c/ Dirección General Impositiva s/ Repetición D.G.I.”, A. 124. XXXIV, dict. del 22 de junio de 2000.

¹³⁷⁴ Fallos: 190:547; 201:117; 221:644.

especial de contribuyentes del exterior, cuya ganancia neta se fijaba en función de la regla fija establecida en la ley de impuesto a los réditos -a diferencia de los contribuyentes locales, que determinaban su tributo sobre base real-, tenía sustento en una cuestión objetiva. Puntualmente, en la imposibilidad o gran dificultad del fisco para fiscalizar o controlar declaraciones juradas que involucraran la exteriorización de actividades y hechos acaecidos en el exterior; obstáculo que, vale destacar, no se registraba con respecto a contribuyentes o hechos acaecidos en el territorio nacional, por lo que la modalidad de auto-determinación del tributo sobre base real, aplicable a los sujetos residentes, constituía una alternativa razonable y respetuosa del principio de igualdad.

Ahora bien, la entrada en vigencia de la ley 24.073 significó la incorporación del criterio de renta mundial a la ley de impuesto a las ganancias. De esta manera, el primigenio criterio de fuente, establecido en la histórica ley de impuesto a los réditos, dejó de ser el único nexo de vinculación de la materia gravada a la facultad impositiva del sujeto activo, ya que comenzó a compartir su dominio con el de residencia.

Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que la adopción del principio de renta mundial da por sentada la capacidad del fisco de fiscalizar o controlar declaraciones juradas que exteriorizan actos o hechos, con relevancia tributaria, acaecidos en el exterior. No se ignora, en este punto, que RAJMILOVICH sostuvo, en oportunidad de la incorporación del principio de renta mundial en la ley de impuesto a las ganancias, que la reforma tenía, como uno de sus lineamientos básicos implícitos, la “presunción” de que el fisco argentino no tenía los medios para controlar los hechos producidos, las operaciones concertadas y las actividades desarrolladas en el exterior. Lo cual explicaba que, en caso de duda sobre la jurisdicción de localización de determinada ganancia, el ordenamiento privilegiara la atracción de la renta a la fuente argentina. El mentado lineamiento surgiría, a juicio del autor, de las siguientes disposiciones normativas:

- La definición negativa de la renta de fuente extranjera, por exclusión de la argentina (art. 127 de la ley de impuesto a las ganancias vigente a la sazón).
- En relación a los ajustes de precios de transferencia por transacciones entre el titular del país y su establecimiento estable en el exterior, o entre el residente del país con una sociedad vinculada constituida en el exterior, porque solo tenían efecto los ajustes que atrajeran una mayor ganancia de fuente argentina (conf. arts. 129 y 130 de la ley de impuesto a las ganancias vigente a la sazón).

- En la regulación relativa a los establecimientos estables, radicados en el exterior, que obtuviesen ganancias de fuente argentina, en cuyo caso la citada ganancia debías ser cuantificada de acuerdo a las reglas de ganancia neta aplicables a beneficiarios del exterior (conf. art. 147 de la ley de impuesto a las ganancias vigente a la sazón).¹³⁷⁵

Si bien resulta innegable que las mentadas disposiciones normativas -que se mantienen en la actualidad- traslucen la intención legislativa de simplificar la aplicación del principio de renta mundial, no se comparte que importen una admisión legislativa de la incapacidad del fisco nacional para controlar lo que acontece en el exterior. Ello en razón de que una afirmación en ese sentido conlleva suponer la inconsecuencia o falta de previsión del legislador -proceder vedado al intérprete¹³⁷⁶-, ya que este habría incorporado un nuevo nexo de vinculación de la materia gravada a sabiendas que, desde el punto de vista de la gestión tributaria, no resulta factible el control de su efectivo cumplimiento. Desde esta perspectiva, se entiende que las disposiciones citadas por RAJMILOVICH constituyen, en rigor de verdad, normas de cierre cuyo objeto es simplificar la gestión del “nuevo” impuesto sobre la renta mundial, pero sin que ello importe admitir o presumir la incapacidad del fisco para controlar los hechos y actividades acaecidos en el exterior.

Asimismo, cabe poner de resalto que el citado autor también puntualizaba, luego de la sanción de las leyes 24.073, 25.063 y 25.239, que la aplicación del principio era por lo menos posible en lo que respecta al impuesto correspondiente a las sociedades. Ello en virtud de la consolidación contable de los ingresos obtenidos por empresas fuera de las fronteras del país en que se domicilian -donde llevan sus registraciones contables-, sea en forma directa como a través de sucursales y otros establecimientos permanentes radicados en el exterior. Y, respecto de las personas humanas, expresaba que, si bien la situación era bastante más compleja, la suscripción de convenios que permitiesen al fisco intercambiar información tributaria podría facilitar su aplicación.¹³⁷⁷

Ahora bien, cabe tener presente que, a pesar del cambio estructural introducido por las aludidas leyes en la LIG, las reglas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del

¹³⁷⁵ Conf. RAJMILOVICH, Darío Marcelo, “La renta mundial...”, cit., págs. 49/50.

¹³⁷⁶ Fallos: 306:721; 307:518; 310:195; 319:2249; 326:704, entre muchos otros.

¹³⁷⁷ Conf. RAJMILOVICH, Darío Marcelo, “La renta mundial...”, cit., pág. 40.

exterior, no sufrieron modificaciones relevantes. En consecuencia, se mantiene un sistema que, a través de un régimen cerrado de reglas de ganancia neta, impide, en principio, su reconstrucción sobre base real. Ello a pesar de que, como se ha señalado, la adopción del principio de renta mundial supone la admisión de que el fisco se encuentra -en principio- en condiciones de fiscalizar y controlar actividades y hechos acaecidos en el exterior.

Se advierte, de esta manera, un fenómeno similar al acaecido con la normativa de precios de transferencia. En efecto, a pesar que esta ha experimentado una notable evolución en lo que respecta fundamentalmente a los métodos de validación del precio o utilidad de mercado, se han mantenido prácticamente incólumes las históricas reglas de ganancia neta establecidas en la ley de impuesto a los réditos; reglas que, como se ha visto en el Capítulo 6, prevén coeficientes de ganancia que parecen no tener origen en un análisis técnico de las realidades comerciales involucradas, sino que se fijaron teniendo en miras fines recaudatorios y considerando los niveles de imposición admitidos por los convenios para evitar la doble imposición suscriptos hasta entonces por el país. En ese marco, puede sostenerse que en la LIG conviven actualmente las normas de precios de transferencia, que procuran aproximarse al precio o utilidad de mercado sobre bases técnicas internacionalmente aceptadas, y las reglas de ganancia neta, cuya determinación de la utilidad -correspondiente al beneficiario del exterior- se formula en base a criterios que carecen de justificación técnica.

En similar orden de ideas, cabe recordar que, desde el punto de vista jurisprudencial, las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, fueron consideradas constitucionalmente justificadas y razonables por la función aliviadora que cumplen, frente a la imposibilidad o dificultad de fiscalizar a contribuyentes o actos acaecidos en el exterior. En un contexto normativo en donde la ley de impuesto a los réditos -y luego la ley de impuesto a las ganancias- establecía, prácticamente sin excepciones, al criterio de fuente como único nexo de vinculación territorial, se trataba de una justificación armónica con la política legislativa vigente a la sazón. Ello debido a que la adopción del mentado criterio encontraba sustento no solo en los fundamentos

brindados desde la órbita de las finanzas públicas¹³⁷⁸, sino también en cuestiones atinentes a la gestión del tributo. En un marco en donde la cooperación administrativa en materia de tributación internacional resultaba solo una expresión de buenas intenciones, le resulta imposible al fisco, o por lo menos extremadamente dificultoso, controlar la veracidad de declaraciones juradas que exteriorizaran hechos imponibles acaecidos en el exterior.

De esta manera, el elemento extranjero recibía, en la ley de impuesto a los réditos y posteriormente en la ley de impuesto a las ganancias, un tratamiento uniforme. Se mantenía el criterio de fuente como único nexo de vinculación territorial, ante la imposibilidad o dificultad de fiscalizar y controlar actos o hechos económicos acaecidos en el exterior. Y ese mismo obstáculo justificaba la creación y pervivencia de reglas rígidas de rédito o ganancia neta para beneficiarios del exterior.

Ahora bien, la adopción del criterio de renta mundial y la introducción de las reglas anti-diferimiento en la ley de impuesto a las ganancias ha introducido una diferenciación en la consideración de los actos o hechos, con relevancia tributaria, acaecidos en el exterior. Para los sujetos residentes, el legislador entiende perfectamente factible la fiscalización y control de las declaraciones juradas que los exterioricen. Para los no residentes, en cambio, la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta parece indicar que todavía se juzga que el control y fiscalización de las actividades de estos, también acaecidas en el exterior, resultan de imposible o muy difícil realización para el fisco nacional.

En ese marco, subsiste el interrogante relativo a la razonabilidad constitucional de la creación de la categoría especial de contribuyentes a la cual se aplican las reglas de ganancia neta; categoría que, como se ha visto, comprende a los beneficiarios del exterior y a los establecimientos permanentes de residentes del país. Se trata, vale destacar, de una categoría especial que recibe un tratamiento diferenciado para determinar la renta neta, de fuente local, sujeta a impuesto.

¹³⁷⁸ Entre las razones técnicas que se han brindado para justificar la adopción del principio de renta mundial, cabe referir a la equidad que resulta de gravar a todos los residentes, del mismo Estado, de igual manera, con independencia de la fuente. A su vez, se ha dicho que el mentado principio es eficiente, en el sentido de privilegiar la neutralidad en el país de exportación y no en el de importación. Desde el punto de vista práctico, también se ha sostenido que facilita el control sobre las rentas de fuente local, ya que muchos individuos pueden optar por no declarar rentas de ese origen y, para justificar el consumo faltante, aducir la existencia de rentas de fuente extranjera si estas se encontraran no alcanzadas o exentas por el impuesto a la renta (*vid.* GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando, ob. cit., págs. 13/16).

En este sentido, el análisis relativo a la razonabilidad de la mentada diferenciación remite necesariamente a considerar la finalidad *aliviadora* que cumplen las reglas de valoración; finalidad que, vale destacar, se encuentra estrechamente vinculada con la función anti-elusiva. Si bien la jurisprudencia relativa a esta cuestión es limitada, resulta válido interpretar que el tribunal cimero ha exigido que el *alivio* a las funciones de fiscalización y control, que puede representar una regla de valoración, responda a una situación, objetivamente comprobable, en donde las aludidas funciones se encuentren seriamente limitadas por alguna circunstancia particular; estándar que tiene por virtud evitar la multiplicación de “presunciones” en el ordenamiento impositivo, ya que, como ha afirmado la Corte Suprema en “Hermitage S.A”, estas “*requieren un uso inteligente, concreto y racional*”, y su utilización debe limitarse “*a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen*”.¹³⁷⁹

En consecuencia, se entiende que, en el examen relativo a la efectiva existencia de serias y objetivas limitaciones en el accionar del organismo fiscal, deben tomarse en consideración dos cuestiones de importancia. Por un lado, debe evitarse que el establecimiento de este tipo de reglas constituya un sustitutivo o un relevo de las obligaciones del estado para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Por el otro, debe tratarse de un examen dinámico, por lo que no resulta posible justificar la utilización de las reglas bajo análisis aduciendo dificultades técnicas y tecnológicas que, si bien existían décadas atrás, resultan actualmente fácilmente superables.¹³⁸⁰

Desde esa perspectiva, resulta razonable interpretar que las reglas rígidas de ganancia neta, en cuanto impiden a los beneficiarios del exterior la declaración de su utilidad o ganancia sobre base real, parecen encontrar actualmente justificativo en la mayor comodidad de la administración fiscal. Y no, como originariamente sucedía, en la imposibilidad o extrema dificultad de fiscalizar y controlar actos o actividades acaecidos en el exterior.

¹³⁷⁹ Conf. “Hermitage S.A.”, considerando 12.

¹³⁸⁰ CSJN, “García, María Isabel c. AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 324:411, sent. del 26 de marzo de 2019.

En efecto, la adopción del criterio de renta mundial supone la posibilidad, por parte de la administración fiscal, de fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imposables o actividades acaecidos en el exterior. A su vez, las reglas anti-diferimiento, fundamentales para la aplicación eficaz del mentado criterio, constituyen, por su extensión y complejidad, la prueba más clara y evidente de que resulta posible fiscalizar y gravar los resultados de operaciones y actividades realizadas íntegramente en el exterior.

Es decir que, desde un enfoque dinámico, la justificación de las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, parece haber perdido virtualidad en función de la adopción del criterio de renta mundial, y de la progresiva ampliación y profundización de las normas anti-diferimiento; normas que, vale destacar, han venido a profundizar la aplicación del criterio de renta mundial en la LIG. A la vez que revelan que, para el legislador, el organismo fiscal cuenta con las herramientas para fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imposables o actividades acaecidas íntegramente en el exterior. En consecuencia, resulta razonable interpretar, desde el plano estrictamente normativo, que no se advierten actualmente las circunstancias “especialísimas” que -en general- justifican la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta, en cuanto imposibilitan a los beneficiarios del exterior la acreditación de su utilidad o ganancia neta sobre base real.

8.3.4. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

8.3.4.1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, el intercambio internacional de información tributaria constituye, luego de haber experimentado un notable y vertiginoso desarrollo en las últimas décadas, una herramienta fundamental para garantizar la gestión y control de las obligaciones de naturaleza tributaria.¹³⁸¹

El mentado desarrollo se evidencia fundamentalmente en la profundización del intercambio previo requerimiento, que constituye la modalidad básica tradicional de esta

¹³⁸¹ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, “El intercambio internacional de información tributaria y su injerencia en los derechos de los obligados tributarios”, Universidad Carlos III de Madrid, Getafe, 2019. Disponible en: <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/29130>. Última vista: 4 de junio de 2022, 17:14.

herramienta, y en la suscripción de numerosos tratados cuyo objeto es el intercambio automático de información tributaria o financiera. De esta manera, la herramienta bajo análisis dejó atrás su cariz burocrático y lento -incompatible, muchas veces, con las necesidades de las administraciones fiscales- para erigirse en un instrumento ágil que asegura la provisión de gran cantidad de información de calidad y con relevancia tributaria; información que, vale destacar, agiliza la gestión de los tributos y permite la fiscalización de operaciones transnacionales.

Lo cual reviste especial relevancia si se toma en consideración que la mayoría de los sistemas tributarios del mundo occidental han sido diseñados de forma tal que la carga de gestión de las obligaciones tributarias recaiga en los propios contribuyentes y responsables, quienes tienen la carga de determinar sus obligaciones, cuantificarlas e ingresarlas al fisco. En ese marco, la función de la administración tributaria se circunscribe a la verificación del correcto cumplimiento de estas obligaciones, para lo cual tiene la potestad de verificar y fiscalizar a los contribuyentes y analizar las declaraciones juradas presentadas por estos; tarea que, como resulta evidente, requiere la obtención de una gran cantidad de información.

En lo que aquí interesa, cabe poner de resalto que, en el caso de las operaciones transfronterizas con interés tributario, el desarrollo de las tareas de verificación y control, a cargo de las administraciones tributarias, se encontró históricamente con graves obstáculos y limitaciones derivados fundamentalmente de la imposibilidad de obtener información relativa a sujetos del exterior. Resulta claro que la ausencia de instrumentos que permitieran el intercambio de información tributaria transformaba tales obstáculos en escollos muchas veces insalvables.

Este fenómeno puede apreciarse con gran claridad en el proceso de determinación de la materia imponible correspondiente a las empresas, en donde es más complicado precisar el origen de sus rentas¹³⁸². Mientras las empresas -y, en general, los contribuyentes- pueden moverse libremente por el mundo, las agencias tributarias, encargadas de su control, se ven a menudo limitadas territorialmente, lo cual dificulta -o muchas veces imposibilita- dicho control. La globalización y la digitalización de la

¹³⁸² Conf. CRUZ PADIAL, I., "Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria", *Crónica Tributaria*, n° 109/2003, pág. 60.

economía permiten que las empresas estén presentes en todas partes y en ninguna al mismo tiempo. Lo cual evidentemente supone un problema para el control efectivo sobre estas, especialmente a la hora de fiscalizar y gravar sus actividades.¹³⁸³

En lo que respecta puntualmente a la legislación argentina, se advierte claramente que las apuntadas limitaciones justificaron el nacimiento de las reglas de ganancia neta en materia de impuesto a los réditos; reglas que, vale destacar, representaron una excepción al principio general, consistente en que eran los contribuyentes y responsables quienes auto-determinaban, sobre base real, la materia imponible. Cabe destacar, en este punto, que la Corte Suprema, en los precedentes reseñados en el Capítulo 7, se hizo eco de las referidas limitaciones para convalidar la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta.

En ese marco, reviste especial interés reseñar la evolución del intercambio de información fiscal en materia tributaria y analizar las funciones que cumple en el sistema tributario actual, con el objeto de evaluar su incidencia en el análisis relativo a la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta previstas en la LIG. A continuación, entonces, se estudiará someramente el instituto, y se hará especial énfasis en las cuestiones que, se estima, resultan relevantes para el objeto de la presente investigación.

8.3.4.2. EVOLUCIÓN NORMATIVA

El intercambio de información tributaria ha experimentado una vertiginosa evolución a partir del impulso de varios actores internacionales, tales como la OCDE, la Unión Europea y Estados Unidos de Norteamérica; evolución que también ha incidido en los propósitos u objetivos de la herramienta, ya que ha pasado de ser concebida exclusivamente como instrumento al servicio de la lucha contra el fraude hasta su caracterización actual, como herramienta indispensable para la correcta gestión de las obligaciones tributarias.¹³⁸⁴

Como expone CALDERÓN CARRERO, el origen del intercambio internacional de información tributaria puede situarse en la década de 1840; periodo en el cual el Reino de Bélgica suscribió varios tratados, con Estados de su entorno, que incluían cláusulas para

¹³⁸³ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 36.

¹³⁸⁴ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 31.

permitir el intercambio de información. Así, Francia en el año 1843, el Reino de los Países Bajos en el año 1845 y Luxemburgo, también el mismo año, firmaron sendos tratados con el Reino de Bélgica reconociendo diversas cláusulas relativas a la cooperación administrativa en materia tributaria. Aunque su ámbito era muy reducido -se preveía el intercambio respecto de los impuestos de registro-, estas previsiones forman el germen del intercambio que se desarrollaría años más tarde, ya con una operatividad ampliada.¹³⁸⁵

Durante el siglo XX, el intercambio internacional de información tributaria alternó periodos de un relativo interés con otros en los cuales el interés -y por ende el desarrollo- fue mínimo. El instituto fue objeto de estudio en el seno de la Sociedad de las Naciones durante el periodo de entreguerras, puntualmente en la década de 1920. Muchos autores consideran los trabajos de la aludida organización, en un contexto multilateral y fruto de negociaciones que involucraron a varios Estados, como el origen del intercambio de información con fines fiscales.¹³⁸⁶

Sin embargo, no fue hasta la década de los años 1940, casi dos décadas después de la aparición de los primeros documentos sobre doble imposición y evasión fiscal en el seno de la Sociedad de las Naciones, que esta mantuvo dos reuniones centradas, nuevamente, en la doble imposición internacional. La primera de ellas tuvo lugar en México en el año 1943, mientras que la segunda se celebró en Londres en el año 1946. En estas se decidió la creación de dos modelos -conocidos como *Mexico draft* y *London draft*- que, en lo que aquí interesa, contenían diversos instrumentos, recogidos en su sección XIX, para garantizar el intercambio de información tributaria entre Estados contratantes.¹³⁸⁷

En 1948, dos años después de la publicación del *London draft*, se creó la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), que se convertiría en la OCDE en el año 1961 con la incorporación de Estados Unidos de Norteamérica y Canadá.

¹³⁸⁵ Conf. CALDERÓN CARRERO, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Ed. Estudios Financieros, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, pág. 32. También FALCÓN y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. consideran estos tratados como los primeros antecedentes a los actuales convenios para evitar la doble imposición (*vid.* FALCÓN y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Barcelona, 2010, pág. 16).

¹³⁸⁶ Conf. CANNAS, F., “The Historical Development of the Exchange of Information for Tax Purposes”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013, págs. 15/34.

¹³⁸⁷ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, *ob. cit.*, pág. 68.

Esta organización, vale destacar, ha sido probablemente la que mayor influencia ha ejercido para el desarrollo del intercambio de información entre administraciones tributarias, principalmente a través de su Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición (MCOCDE).

Una primera versión del referido modelo fue publicada en 1963, el cual ya contemplaba una primera cláusula de intercambio de información en su art. 26; cláusula que era resultado de los trabajos realizados, entre los años 1958 y 1963, en el seno de la OECE – OCDE. Su texto era el siguiente:

“1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio y el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el presente Convenio, en la medida en que la imposición prevista en el mismo sea conforme al presente Convenio. La información que sea intercambiada de este modo será mantenida secreta y no se revelará a cualquier persona o autoridades distintas a aquellas encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio.

*2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a uno de los Estados contratantes a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; b) suministrar información (particulares) que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante; c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o información cuya comunicación sea contraria al orden público”.*¹³⁸⁸

Se advierte que el art. 26 del modelo habilitaba un intercambio de información limitado, aplicable únicamente para la exigencia de los impuestos comprendidos en el propio tratado. El resto de los impuestos, comprendidos en el ordenamiento fiscal de los

¹³⁸⁸ Art. 26 del MCOCDE (1963).

Estados contratantes, quedaba fuera del ámbito de aplicación del intercambio. Además, solo podría comprender a residentes o nacionales de los Estados contratantes.¹³⁸⁹

Lo cierto es que, a pesar de las limitaciones del intercambio de información diseñado inicialmente por la OCDE, los mayores avances en este campo se originaron en modificaciones a la cláusula bajo análisis. De hecho, puede sostenerse que el art. 26 del MOCDE se ha convertido en el estándar mínimo sobre el cual se han elaborado los sistemas de intercambio de información presentes en otros instrumentos, tales como la normativa de la Unión Europea, convenios bilaterales o multilaterales o el Modelo de Convenio de la ONU.¹³⁹⁰

En el año 1977, el art. 26 del MOCOCDE fue revisado y ampliado, ya que se introdujo la posibilidad de requerir y transferir información, en poder de la Administración, en relación a cualquier persona, con independencia de su nacionalidad o residencia. Además, se precisó también la previsión del secreto tributario, de acuerdo a la cual la información recibida por un Estado debía ser tratada como cualquier otra obtenida en su territorio a través de sus procedimientos domésticos, lo cual garantizaba el mismo nivel de confidencialidad.

También durante el año 1977 se emitió la Directiva 77/799/CEE¹³⁹¹, que implementaba un sistema de intercambio entre los estados de la Unión Europea, convirtiéndose así en el primer instrumento multilateral de intercambio de información en el seno de la Unión. La referida directiva tuvo por virtud involucrar a la Unión Europea en el desarrollo del intercambio de información, en cuanto implementó los estándares OCDE relativos a las modalidades de intercambio e incluso los superó en ciertos aspectos.¹³⁹²

Durante las décadas de 1980 y 1990, por su parte, se hicieron avances moderados, en línea con la pérdida de interés en la materia. Sin perjuicio de ello, durante el aludido periodo hizo su aparición la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa

¹³⁸⁹ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 69.

¹³⁹⁰ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 69.

¹³⁹¹ Directiva 77/799/CEE del Consejo, del 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros.

¹³⁹² Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 72.

Mutua en Materia Fiscal -también llamada Convención de Estrasburgo- del año 1988. La elaboración del convenio, una coproducción de la OCDE y el Consejo de Europa, fue auspiciada tras la publicación de la Recomendación 883, en 1978¹³⁹³, por la Asamblea Parlamentaria del Consejo de Europa, en la cual se urgía a los Estados signatarios a aumentar la cooperación fiscal internacional para evitar el fraude y la evasión.

Como pone de resalto ZAPATERO GASCO, el final del siglo XX supuso el impulso definitivo al intercambio internacional de información tributaria, auspiciado por la petición del G7 a la OCDE de diseñar un plan de lucha contra el problema de la competencia fiscal perniciosa¹³⁹⁴. En ese marco, la OCDE publicó el documento *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*¹³⁹⁵, en donde analizaba las causas de la competencia fiscal desleal y la existencia de los paraísos fiscales y regímenes fiscales preferenciales. En el citado documento, el aludido organismo estableció una serie de criterios para la identificación de determinadas jurisdicciones como paraísos fiscales, entre los cuales se encontraban la ausencia de tributación o tributación meramente nominal, la falta de intercambio de información efectiva, la falta de transparencia y la ausencia de actividades económicas sustanciales¹³⁹⁶. Por su parte, los regímenes fiscales preferenciales se definían por la ausencia de tributación o tributación muy baja, regímenes “estancos”¹³⁹⁷, ausencia de transparencia y falta de intercambio de información.¹³⁹⁸

A raíz de este proyecto, la OCDE creó el “Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales”, el cual engloba actualmente a más de 160 jurisdicciones¹³⁹⁹ y que ha sido el encargado de desarrollar los estándares internacionales en materia de intercambio de información y de supervisar su implementación. Cabe destacar que el foro ha trabajado desde un enfoque multilateral, con la participación de una gran cantidad de estados -miembros de la OCDE y terceros-

¹³⁹³ Recomendación 833 de la Asamblea Parlamentaria del Consejo de Europa, del 24 de abril de 1978.

¹³⁹⁴ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 74.

¹³⁹⁵ OCDE, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, París, 1998.

¹³⁹⁶ OCDE, *Harmful Tax Competition...*, cit., pág. 23.

¹³⁹⁷ Denominación que refiere a la imposibilidad de acceder a los regímenes fiscales preferenciales por parte de los residentes del Estado en el cual se crea dicho régimen.

¹³⁹⁸ OCDE, *Harmful Tax Competition...*, cit., pág. 27.

¹³⁹⁹ El listado de jurisdicciones adheridas puede ser consultado en www.oecd.org/ar/tax/transparency/about-the-global-forum/. Última fecha de consulta: 9 de abril de 2022.

y ha desarrollado un sistema de *peer review* (revisión de pares) con el objeto de evaluar la implementación efectiva de los estándares de intercambio de información.

A partir de ese momento, la OCDE comenzó a publicar listados de jurisdicciones identificadas como paraísos fiscales. Para dimensionar la relevancia adquirida por el intercambio internacional de información fiscal, la clasificación de un estado como paraíso fiscal se realiza, desde el año 2022, en función de su predisposición a participar en la cooperación fiscal internacional, y más en concreto de su capacidad para realizar intercambios de información efectivos.¹⁴⁰⁰

Con la publicación de los referidos listados, la suscripción de acuerdos de intercambio de información tributaria se multiplicaron¹⁴⁰¹. Prácticamente en paralelo, la OCDE lanzó su propuesta de mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios¹⁴⁰², la cual identificaba el secreto bancario como uno de los principales obstáculos al intercambio de información tributaria.

Todos los trabajos de la OCDE en la materia fueron progresivamente incorporados en las diversas modificaciones del art. 26 del MCOCDE; modificaciones cuyo objeto ha sido ampliar su ámbito de aplicación y permitir intercambios de información de mayor extensión y eficacia. Asimismo, el organismo publicó un modelo de convenio centrado exclusivamente en el intercambio de información, denominado *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA)¹⁴⁰³, cuyo objeto era lograr un mejor, más efectivo y frecuente intercambio de información entre administraciones fiscales; intercambio que redujera la evasión y el fraude y permitiera una correcta determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

¹⁴⁰⁰ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 76. En este sentido, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica señaló al intercambio de información como el elemento determinante a la hora de luchar contra el fraude y la evasión fiscales, abogando por centrar la atención internacional en el desarrollo de esta herramienta y su implementación a nivel global (*vid. Treasury Secretary O'Neill Statement on OECD Tax Havens*, del 10 de mayo de 2001, disponible en el link: <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/po366.aspx>; última fecha de consulta 9.4.22).

¹⁴⁰¹ *Vid.* MARTÍNEZ GINER, L. A., MORENO GONZÁLEZ, S. y LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas de efecto equivalente”, Informe Nacional Español para el Congreso de la *European Association of Tax Law Professors*, Estambul, 2014, citado en MARTÍN DÉGANO, I. y HERRERA MOLINA, P. M., “Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)”, *IEF*, Doc. N. 8/2014, Madrid, 2014, pág. 6.

¹⁴⁰² OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, OECD Publishing, París, 2000.

¹⁴⁰³ OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, OECD Publishing, París, 2002.

Para reforzar y aclarar las previsiones relativas al intercambio de información contenidas en sus modelos, la OCDE publicó, en el año 2006, los manuales de uso de esta herramienta, acompañados de una guía de referencia que contiene las direcciones a las que acudir en otros Estados a la hora de requerir información¹⁴⁰⁴. Los manuales se dividen en cuatro volúmenes, uno de ellos dedicado a los aspectos generales del intercambio de información¹⁴⁰⁵ y los otros tres centrados en las principales modalidades de intercambio de información: previo requerimiento¹⁴⁰⁶, espontáneo¹⁴⁰⁷ y automático¹⁴⁰⁸. Con su publicación, el organismo buscó, además, fijar un estándar común de aplicación del intercambio de información, armonizando la utilización de esta herramienta para conseguir una mayor claridad a su aplicación.

Con posterioridad, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE dio a conocer el “Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria” (MAII o MTIEA por sus siglas en inglés)¹⁴⁰⁹. Su objetivo era promocionar la cooperación fiscal internacional y mejorar las relaciones administrativas a través del establecimiento de un cauce de intercambio de información, al tiempo que pretendía garantizar la seguridad jurídica. Sin embargo, no impuso un formato concreto para realizar el intercambio.¹⁴¹⁰

Por su parte, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal fue desarrollada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa a partir del año 1988, y enmendada luego por el Protocolo en el año 2010. Se trata, vale destacar, del tratado multilateral más amplio que existe, y cubre todas las formas de cooperación fiscal en materia de tributación internacional. La convención fue enmendada, por pedido del G-20, en la cumbre de Londres, con el objeto de alinearla al estándar

¹⁴⁰⁴ OCDE, *Reference guide on sources of information from abroad*, OECD Publishing, Paris, 2006.

¹⁴⁰⁵ OCDE, *Manual on the implementation of Exchange of Information provisions for tax purposes. Module on General and Legal aspects of Exchange of Information*, OECD Publishing, Paris, 2006.

¹⁴⁰⁶ OCDE, *Module 1, on Exchange of Information on Request, Manual for the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, OECD Publishing, Paris, 2006.

¹⁴⁰⁷ OCDE, *Module 2 on Spontaneous Exchange of Information, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, OECD Publishing, Paris, 2006.

¹⁴⁰⁸ OCDE, *Module 3 on Automatic (on routine) Exchange of Information, Manual for the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, OECD Publishing, Paris, 2006.

¹⁴⁰⁹ OCDE, *Agreement on Exchange of Information...*, cit.

¹⁴¹⁰ OCDE, *Agreement on Exchange of Information...*, cit., pág. 3.

internacional de intercambio de información a requerimiento y abrirla a todos los países; apertura que permitió que, en la actualidad, tenga más de 140 países signatarios.¹⁴¹¹

El desarrollo del instituto tuvo un nuevo hito en el año 2014, con la aprobación, por parte de la OCDE, del Estándar Común de Reporte (*Common Reporting Standard* o CRS), cuyo objeto es generar un modelo de intercambio automático de información financiera que pueda ser implementado y puesto en práctica, de manera uniforme, por las administraciones tributarias¹⁴¹². Resulta claro que el intercambio automático de información tributaria -y, en concreto, de información financiera- representa un paso adelante en el desarrollo del instituto bajo análisis, al establecer un flujo permanente de información entre autoridades competentes. De esta manera, estas pueden disponer de los datos necesarios para realizar sus tareas de gestión y comprobación de una manera más ágil.

Con el CRS, la OCDE planteó un cambio de paradigma en el intercambio de información con relevancia tributaria. Si hasta entonces había focalizado sus esfuerzos en la implementación y refuerzo de la modalidad de intercambio previo requerimiento, con la publicación de este nuevo estándar se realizó una apuesta decidida por el intercambio automático; tendencia que se vio reforzada con la publicación del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras (MCAA por sus siglas en inglés)¹⁴¹³. El acuerdo en cuestión supone la iniciativa multilateral de intercambio automático de información financiera más importante que haya sido desarrollada en el plano internacional, y, por impulso de la OCDE, ha recabado el compromiso de intercambiar información de más de 100 jurisdicciones.

A partir de la reseña formulada, puede sostenerse que el intercambio de información tributaria ha experimentado un vertiginoso desarrollo a lo largo de los

¹⁴¹¹ El listado de países suscriptores puede consultarse en https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (última visita el 5 de junio de 2022).

¹⁴¹² OCDE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information on Tax Matters*, OECD Publishing, Paris, 2014.

¹⁴¹³ OCDE, *Multilateral Competent Authorities Agreement*, OECD Publishing, Paris, 2014.

últimos veinte años, probablemente impulsado por la función central que le ha sido asignada en la gestión tributaria y en la lucha contra la evasión.¹⁴¹⁴

8.3.4.3. LOS PRINCIPIOS RECTORES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Los principios rectores del intercambio de información actúan como una guía, al ofrecer diversas pautas de actuación, a las autoridades administrativas, a la hora de recibir y suministrar datos con trascendencia tributaria. Garantizan, por un lado, la eficacia del intercambio, ya que imponen la obligación de suministrar, a otras administraciones, ciertos datos cuando los requisitos previstos por la normativa son suficientemente acreditados. Por el otro, previenen cualquier utilización abusiva de la herramienta en cuestión. Se constituyen, así, en un elemento de protección de los sujetos implicados o afectados por el intercambio, sea que se trate de las administraciones tributarias o de los obligados tributarios.¹⁴¹⁵

En general, los modelos normativos dedicados al intercambio de información -*v.gr.* el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria- recogen los aludidos principios, ya que comprenden un catálogo de principios o límites, sea en su articulado o en los comentarios respectivos. Ahora bien, cabe poner de resalto que los mentados principios han sido contruidos y desarrollados teniendo como referencia la modalidad de intercambio previo requerimiento, por lo que su aplicación a las restantes modalidades de intercambio puede ser cuanto menos problemática.¹⁴¹⁶

Entre los principios fundamentales, cabe referir al de obligatoriedad. Es decir, la exigencia que tienen las autoridades de un Estado de suministrar la información requerida por las autoridades de otro Estado, en base a una norma que reconozca el intercambio. De este modo, la celebración de un acuerdo de intercambio de información genera un compromiso coactivo de responder a las solicitudes de información tributaria efectuadas por las demás partes del acuerdo.

¹⁴¹⁴ CALDERÓN CARRERO postula que el intercambio de información constituye, además, el principal medio para garantizar la supervivencia de los sistemas impositivos tradicionales (CALDERÓN CARRERO, J. M., "Intercambio de información y fraude...", pág. 33).

¹⁴¹⁵ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 314.

¹⁴¹⁶ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 314.

La obligatoriedad, vale destacar, no se circunscribe al deber de intercambiar la información en poder de las autoridades fiscales de un Estado. También se extiende a la obligación de llevar a cabo las acciones necesarias para obtener la información requerida, e inclusive de enviarla atendiendo a las especificaciones formales del Estado requirente.¹⁴¹⁷

Asimismo, como el intercambio supone la actuación del poder público, resulta claro que este debe adecuarse a las exigencias del principio de razonabilidad, de forma tal de asegurar que la administración no actúe de manera excesiva o desmesurada¹⁴¹⁸. Especialmente teniendo en cuenta que la herramienta en cuestión supone el ejercicio de un poder discrecional de apreciación por parte de la autoridad administrativa; poder que la obliga a ponderar los objetivos de interés públicos perseguidos y los intereses particulares puestos en riesgo con su actuación, valorando la conveniencia de la misma¹⁴¹⁹. En consecuencia, la autoridad competente debe cuestionarse la pertinencia de cualquier posibilidad de requerir información, o bien de cualquier requerimiento de información recibido, desde el punto de vista del contenido del principio bajo examen.¹⁴²⁰

El principio de razonabilidad, vale destacar, exige que la actuación de la autoridad administrativa sea útil para lograr el fin perseguido, necesaria a la luz del resto de los medios y equilibrada en relación a sus costos y beneficios. Desempeña, de esta manera, un papel crucial en la protección del contribuyente o responsable afectado por un intercambio de información, ya que impide comportamientos abusivos por parte de las administraciones tributarias¹⁴²¹. La observancia de estos estándares es la que determinará la legitimidad en la utilización de esta herramienta.¹⁴²²

¹⁴¹⁷ Conf. OCDE, *Manual on the implementation of Exchange of Information provisions for tax purposes. Module on General and Legal Aspects...*, cit., pág. 12.

¹⁴¹⁸ Conf. FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2007, pág. 90.

¹⁴¹⁹ Conf. SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional”, en Collado Yurrita, M. A. (director), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2011, pág. 150.

¹⁴²⁰ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 328.

¹⁴²¹ Conf. TEIXEIRA ALVES, G., “Los acuerdos sobre intercambio de información fiscal al servicio de las estrategias políticas de los Estados de la Unión Europea”, en Collado Yurrita, M. A. (director), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2011, pág. 389.

¹⁴²² Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 329.

El principio de reciprocidad, por su parte, constituye uno de los postulados básicos del derecho internacional, y puede ser definido como aquella relación, entre dos o más partes, en la que cada una de ellas garantiza derechos al resto, a condición de que estos últimos garanticen a su vez iguales -no necesariamente idénticos- beneficios¹⁴²³. En lo que respecta puntualmente al intercambio de información, este principio actúa de manera tal que, frente a una solicitud de información, el Estado requerido únicamente está obligado a recopilar y enviar aquellos datos que el Estado requirente podría obtener, de acuerdo a su ordenamiento interno, en una situación similar¹⁴²⁴. *A contrario sensu*, un Estado podría requerir información a otro únicamente cuando estuviese en condiciones de obtener tal información, en su ámbito doméstico, frente a un requerimiento por parte de otra administración.¹⁴²⁵

De esta manera, el aludido principio se erige en una garantía frente a posibles usos abusivos del instrumento de intercambio de información. Ello en razón de que el intercambio se condiciona a la posibilidad de que el Estado requirente pudiera intercambiar el mismo tipo de información en un supuesto análogo. Con lo cual se evita que se “aproveche” del ordenamiento de otro Estado para obtener información prohibida para él en su normativa doméstica.¹⁴²⁶

Por otro lado, el principio de subsidiariedad impone el deber de los Estados, implicados en un procedimiento de intercambio de información, de realizar todas aquellas investigaciones necesarias, que su derecho interno le permita, antes de requerir la información a otro Estado¹⁴²⁷. Al igual que el caso del principio de reciprocidad, su objetivo es el de proteger a los Estados frente a la utilización abusiva de esta herramienta por parte del resto de las partes de un acuerdo de intercambio de información. Ello en razón de que su aplicación impide la solicitud indiscriminada de información a otros

¹⁴²³ Conf. DEBELVA, F. y DIEPVENS, N., “Exchange of Information. An analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and its requirements: In search for an efficient but balanced procedure”, *Intertax*, Volume 44, Issue 4, Kluwer Law Online, 2016, pág. 304.

¹⁴²⁴ Conf. OCDE, *Manual on the implementation of Exchange of Information provisions for tax purposes. Module on General and Legal Aspects...*, cit., pág. 13.

¹⁴²⁵ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 335.

¹⁴²⁶ Conf. MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, ed. Iustel, Madrid, 2008, págs. 94/85.

¹⁴²⁷ Conf. MUÑOZ FORNER, A., “The Council Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, en Günther, O-C., y Tüchler, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013, págs. 262/280.

Estados sin haber, al menos, intentado obtener la mentada información con la previa utilización de los recursos propios a disposición del Estado requirente.¹⁴²⁸

El principio de relevancia previsible es, quizás, el de mayor importancia práctica en la utilización de la herramienta del intercambio de información tributaria¹⁴²⁹. Se caracteriza por vetar el intercambio de cualquier categoría de datos cuya relevancia no esté claramente relacionada con la determinación o la comprobación del correcto cumplimiento de los deberes de un obligado tributario¹⁴³⁰. Atendiendo a que el intercambio tiene una naturaleza instrumental al resto de las potestades tributarias, su objeto no es el intercambio de cualquier tipo de información, sino únicamente de aquella relevante a los efectos de ejercer las mentadas potestades.¹⁴³¹

El principio en cuestión constituye también una garantía del Estado requerido, ya que previene una utilización abusiva o injustificada de la herramienta de intercambio de información. Su aplicación establece un equilibrio entre la necesidad de ampliar la extensión del intercambio de información en la mayor medida posible y la prohibición de cursar solicitudes de información genéricas e indefinidas *-fishing expeditions*¹⁴³².

Por otro lado, el principio de autonomía procedimental supone que, si bien el intercambio de información obliga a los Estados a desarrollar acciones administrativas encaminadas a obtener la información requerida, la solicitud de información no puede traducirse en que el Estado requerido adopte medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa¹⁴³³. De esta manera, delimita los medios que pueden

¹⁴²⁸ Conf. DEBELVA, F. y DIEPVENS, N., ob. cit., pág. 303.

¹⁴²⁹ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 345.

¹⁴³⁰ Conf. VALDÉS ZAUNER, A. C., “Exchange of Information through Group Requests”, en Günther, O.-C. y Tüchler, A. C., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013, pág. 487.

¹⁴³¹ Conf. NOCETE CORREA, F. J., y MERINO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio internacional de información tributaria”, en Collado Yurrita, M. A. (director), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Ed. Aranzadi, 2011, Cizur Menor, Navarra, pág. 66.

¹⁴³² En las *fishing expeditions* fiscales, las administraciones tributarias “echan las redes” en forma de requerimientos de información vagos e incompletos, demasiado generales, con la esperanza de que, entre toda la información recibida, pueda encontrarse alguna que resulte útil en la aplicación de su normativa doméstica. Ello ocurre cuando un Estado no aporta información suficiente junto a su requerimiento para identificar correctamente al o los contribuyentes involucrados o a los negocios involucrados (conf. VALDÉS ZAUNER, C., ob. cit., pág. 488).

¹⁴³³ Conf. MUÑOZ FORNER, A., ob. cit., pág. 273.

y deben utilizar las autoridades fiscales ante la recepción de un requerimiento de información.¹⁴³⁴

Finalmente, el principio de confidencialidad impone restricciones a la utilización que pueda hacerse de la información recibida, así como a las personas que pueden tener acceso a la misma. La confidencialidad supone un elemento clave del sistema de cooperación fiscal internacional. Siendo la información el principal activo en manos de las administraciones tributarias, resulta lógico que los Estados busquen protegerla de la mejor manera posible. Por tal motivo, la mayoría de los Estados han articulado normas cuya función primordial es la preservación de la información en poder de las autoridades; normas que son aplicables tanto dentro como fuera de su territorio¹⁴³⁵. En consecuencia, para que un sistema de intercambio de información a nivel internacional funcione, es requisito fundamental que el mismo ofrezca un alto grado de protección a los datos intercambiados.¹⁴³⁶

8.3.4.4. MODALIDADES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

8.3.4.4.1. INTRODUCCIÓN

Como acertadamente sostiene ZAPATERO GASCO, el intercambio internacional de información tributaria es una herramienta poliédrica, ya que puede manifestarse a través de distintas modalidades. Ello en razón de que, a la hora de suministrar y recibir información, las administraciones tributarias no cuentan con un único mecanismo de intercambio, sino que pueden llevar a cabo esta tarea de diversas formas. Las apuntadas modalidades, cada una con sus respectivas fortalezas y debilidades, permiten el intercambio de determinados datos o información de manera diferente¹⁴³⁷. A continuación, entonces, se reseñarán las principales modalidades que han sido reconocidas por los instrumentos internacionales que articulan el instituto.

¹⁴³⁴ Conf. CALDERÓN CARRERO, J. M., “Intercambio de información y fraude...”, cit., págs. 141/142.

¹⁴³⁵ Conf. CHIRINOS SOTA, C., “Confidentiality Rules under Article 26 OECD Model (Art. 26 (2) OECD Model”, en Günther, O-C. y Tüchler, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013, pág. 96.

¹⁴³⁶ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 383.

¹⁴³⁷ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 174.

8.3.4.4.2. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVIO REQUERIMIENTO

El estándar tradicional de intercambio de información, receptado en el art. 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, responde a la modalidad de previo requerimiento o rogado (*on request*), y es todavía la modalidad más extendida en el escenario internacional¹⁴³⁸. Tiene lugar cuando la autoridad competente de un Estado solicita determinada información en particular a la autoridad competente de la otra parte contratante. Una vez recibida la solicitud, el Estado requerido tiene la obligación de obtener -si no se encontraba ya en su poder- la información requerida y suministrarla al Estado requirente, dando así cumplimiento a su petición de información fiscal.¹⁴³⁹

El intercambio de información previo requerimiento constituye la modalidad básica para la cesión de información entre administraciones tributarias, por lo que su reconocimiento es una constante en los instrumentos internacionales sobre la materia. El art. 26 del Modelo de Convenio de la OCDE no recoge esta modalidad explícitamente, pero sí lo hacen los comentarios y, fundamentalmente, el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria¹⁴⁴⁰. En efecto, este dedica el artículo 5º por entero al intercambio de información previo requerimiento.¹⁴⁴¹

La principal ventaja de esta modalidad de intercambio radica en su especificidad y concreción, ya que debe ser efectuado en un contexto caso por caso, respecto de sujetos y periodos impositivos concretos. En ese marco, se convierte en la mejor herramienta para prevenir y combatir riesgos específicos y determinados, centrados en un contribuyente o

¹⁴³⁸ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 197.

¹⁴³⁹ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 175.

¹⁴⁴⁰ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 175. En efecto, los comentarios expresan: “*La regla enunciada en el apartado 1 permite tres modalidades de intercambio de información: a) previo requerimiento para un caso concreto, bien entendido que se habrá recurrido en primer lugar a las fuentes regulares de información previstas por la normativa tributaria interna antes de presentar el requerimiento de información al otro Estado...*” (OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión 2017*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019, pág. 487).

¹⁴⁴¹ El apartado 1º del art. 5º del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria de la OCDE dispone: “*La autoridad competente de la Parte requerida proporcionará, previo requerimiento, información para los fines previstos en el artículo 1. Dicha información se intercambiará independientemente de que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un delito penal según las leyes de la Parte requerida si dicha conducta se hubiera producido en esa Parte requerida*”.

en un grupo de contribuyentes relacionados entre sí. Además, y al ser un requerimiento específico, permite reducir la transmisión de datos superfluos o innecesarios.¹⁴⁴²

De esta manera, la modalidad en cuestión permite una investigación profunda de la situación de un contribuyente o grupo de contribuyentes, ya que supone la solicitud a otro Estado de ciertos datos que el Estado requirente necesita para desarrollar sus funciones en el ámbito interno. Así, se permite a este conocer con precisión la situación de un sujeto, las operaciones realizadas, los ingresos, gastos y, en general, su capacidad económica. En consecuencia, el intercambio previo requerimiento puede resultar de gran utilidad a la hora de cumplir con la función de determinar correctamente las obligaciones tributarias de los contribuyentes que realizan operaciones internacionales.¹⁴⁴³

ZAPATERO GASCO también señala que la modalidad bajo estudio puede ser utilizada, de manera indirecta, para garantizar la protección de aquellos contribuyentes que realizan operaciones internacionales frente a la actuación de la administración tributaria. Agrega, en este sentido, que el hecho de que las autoridades de cada Estado puedan requerir a otras autoridades aquellos datos que consideren necesarios para conocer, con exactitud, la situación de un obligado tributario puede prevenir la imposición de tributos -o incluso sanciones- basados en “presunciones” desfavorables. Ahora bien, sostiene que, para que esta protección sea realmente efectiva, el intercambio de información debe resultar obligatorio siempre que la administración actuante tenga dudas acerca de la situación de un contribuyente, o que este solicite que se realice el intercambio. En relación a lo expuesto, el autor aclara que, en principio, el procedimiento de solicitud de datos entre administraciones tiene carácter potestativo. Por lo que concluye que la función de protección de obligado tributario, que esta herramienta puede desarrollar, se

¹⁴⁴² Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 187. El autor destaca que, de acuerdo con el informe de la Comisión Europea relativo a la implementación y aplicación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (*Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation*), en el caso de personas físicas los datos solicitados con mayor asiduidad han sido aquellos referentes a su residencia, transacciones comerciales, información bancaria, declaraciones tributarias o determinados pagos. En el caso de las personas jurídicas, por su parte, estos datos han estado relacionado a su propiedad, información bancaria, precios de transferencia, declaraciones tributarias o los medios humanos y materiales con los que cuentan.

¹⁴⁴³ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., págs. 197/198.

ve condicionada por la predisposición de cada administración a realizar intercambios de información.¹⁴⁴⁴

La modalidad en cuestión también presenta ciertos inconvenientes. Uno de ellos es que el Estado debe cursar un requerimiento concreto o individualizado de información, lo cual exige tener una sospecha previa sobre el posible cumplimiento incorrecto de las obligaciones tributarias que corresponden a determinado contribuyente¹⁴⁴⁵. Por tal motivo, puede servir para complementar o impulsar una investigación ya existente en el Estado requirente, pero no para iniciarla. Probablemente, esta limitación provocó que, en la actualización del Modelo de Convenio de la OCDE del año 2012, se haya reconocido como válida la solicitud en la que no aparezcan ni el nombre ni la dirección del contribuyente; solicitud que igualmente debe contener todos los datos necesarios para su identificación.¹⁴⁴⁶

Por otro lado, el intercambio bajo esta modalidad puede verse limitado por la interpretación que se haga del estándar de relevancia previsible. Resulta perfectamente factible que los Estados implicados sostengan diferentes interpretaciones respecto a la relevancia de un dato concreto para la correcta aplicación del ordenamiento tributario del Estado requirente¹⁴⁴⁷, lo cual puede condicionar la eficacia de la herramienta.

A su vez, el tiempo de duración de un intercambio previo requerimiento puede convertirse en un gran obstáculo para su utilidad práctica. Ello en razón de que si el suministro de la información se dilata demasiado en el tiempo, la comunicación final de los datos solicitados puede no resultar de utilidad para el Estado requirente¹⁴⁴⁸. El obstáculo en cuestión parece haberse sorteado con el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria, que, a diferencia del MOCDE, establece un plazo de 60 días

¹⁴⁴⁴ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., págs. 198/199.

¹⁴⁴⁵ Conf. MCINTYRE, M., “Identifying the New International Standard for Effective Information Exchange”, en Lang, M., Pistone, P., et al., *Tax Treaties: Building bridges between Law and Economics*, IBFD, Amsterdam, 2010, pág. 485.

¹⁴⁴⁶ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario...*, cit., pág. 482.

¹⁴⁴⁷ Conf. NOCETE CORREA, F. J., y MERINO ESPINOSA, M. P., “El objeto del intercambio...”, cit., 89.

¹⁴⁴⁸ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 189.

para acusar recibo de la solicitud de información realizada por el Estado requirente, y un plazo máximo de 90 días para responderla.¹⁴⁴⁹

Finalmente, otra desventaja de esta modalidad radica en que lleva aparejado el desarrollo de un procedimiento administrativo que requiere la actuación de las administraciones del Estado requirente y del Estado requerido. La primera debe preparar y enviar un requerimiento, en donde se suministre a la administración requerida todos aquellos datos que permitan una correcta identificación del sujeto investigado y los datos concretos que se solicitan. Por su parte, la segunda debe recopilar y enviar la información solicitada; tarea que debe respetar sus propias normas y observar las potestades y límites impuestos por su ordenamiento interno¹⁴⁵⁰. De esta manera, el intercambio previo requerimiento se encauza a través de dos administraciones diferentes, organizadas según estructuras desiguales y sometidas a marcos jurídicos dispares. Esta falta de homogeneidad puede tener como consecuencia un aumento de los costos, y en casos extremos la imposibilidad de utilizar la información intercambiada por no haberse respetado el régimen de obtención y custodia de los datos.¹⁴⁵¹

8.3.4.4.3. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ESPONTÁNEO

El intercambio espontáneo de información tributaria implica la transmisión ocasional o asistemática de la información que el Estado remitente considere previsiblemente relevante para la aplicación de la normativa fiscal del Estado receptor, sin que medie solicitud alguna por parte de este último, ni acuerdo de envío rutinario de información alguno. Se produce generalmente cuando una de las partes ha obtenido, durante el desarrollo de sus tareas de fiscalización, información que considera puede ser útil o del interés fiscal de otra parte. En consecuencia, remite la mentada información por propia iniciativa.¹⁴⁵²

¹⁴⁴⁹ Cabe aclarar que los comentarios al Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria de la OCDE parecen permitir cierta flexibilidad respecto del plazo máximo para responder la solicitud. En efecto, establecen que en aquellos supuestos en los que, por diferentes motivos -tales como la complejidad del caso-, los datos no puedan ser suministrados en los 90 días fijados por el art. 5.6 del tratado, el Estado requerido tiene la posibilidad de establecer una prórroga y comunicarla al Estado requirente.

¹⁴⁵⁰ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 197.

¹⁴⁵¹ Conf. GUSMAO DE OLIVEIRA, A., "Exchange of Information on Request", en Günther, O-C. y Tüchler, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Ed. Linde, Viena, 2013, págs. 463/482.

¹⁴⁵² Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 199.

La modalidad bajo estudio no está expresamente reconocida en el art. 26 del MOCDE. Sí se encuentra una referencia en los comentarios al MOCDE, que admiten la posibilidad de ceder datos tributarios a otra administración por esta vía¹⁴⁵³. También fue reconocido en el Modelo de Protocolo Adicional al Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria de la OCDE¹⁴⁵⁴, que contempló la posibilidad de utilizar las modalidades de intercambio espontáneo y automático e introdujo un nuevo artículo -el 5B- al mentado modelo; norma que presenta dos redacciones alternativas y, en lo que aquí interesa, habilita a los Estados firmantes al intercambio de información en forma espontánea.¹⁴⁵⁵

La primera de las redacciones comprende una fórmula general, de acuerdo a la cual cualquier administración puede enviar a su contraparte aquellos datos que considere previsiblemente relevantes para la aplicación del ordenamiento tributario doméstico de otra jurisdicción firmante. La segunda, por su parte, recoge una serie de situaciones o supuestos en los cuales una administración puede remitir determinados datos a otra en aplicación de esta modalidad. Entre ellos, la sospecha de que en el otro Estado se está produciendo una pérdida significativa de ingresos fiscales, o que se está produciendo un ahorro fiscal debido a transferencias artificiales de beneficio entre empresas de un mismo grupo.¹⁴⁵⁶

La Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE, por su parte, dedica un artículo propio a la modalidad de intercambio de información bajo análisis. En efecto, su art. 7.1 incluye una lista de situaciones en las cuales es obligatorio proceder a un intercambio de este tipo. Entre ellas, se mencionan los supuestos en los que una parte tenga razones para suponer que existe una pérdida en la recaudación de impuestos de la otra parte, o que un ahorro de impuestos puede resultar de transferencias artificiales de utilidades dentro de grupos de empresas¹⁴⁵⁷. La lista en

¹⁴⁵³ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario...*, cit., págs. 487 y ss.

¹⁴⁵⁴ OCDE, *Model protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA*, OECD Publishing, París, 2015.

¹⁴⁵⁵ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 200.

¹⁴⁵⁶ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 200.

¹⁴⁵⁷ El art. 71 de la Convención establece: “1. Una Parte, sin que exista solicitud previa, transmitirá a otra de las Partes la información de la que tenga conocimiento en las siguientes circunstancias: a. la Parte mencionada en primer lugar tiene razones para suponer que existe una pérdida en la recaudación de impuestos de la otra Parte; b. una persona que esté sujeta a impuesto obtiene una reducción o exención de

cuestión fija pautas de utilización de la modalidad espontánea para las administraciones tributaria implicadas, con lo cual se constituye en una suerte de “guía de uso” cuyo objetivo es lograr una aplicación más homogénea de la herramienta, aumentando su eficacia.¹⁴⁵⁸

Resulta indudable que el intercambio de información espontánea puede constituir una herramienta efectiva en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, en razón de que puede señalar a contribuyentes sobre los cuales la administración receptora no tenía ningún tipo de sospecha previa¹⁴⁵⁹. Tiene como una de sus principales ventajas que su costo es muy reducido, ya que no supone un esfuerzo adicional de investigación y recopilación por parte de la administración que suministra la información, ya que ha sido obtenido durante el desarrollo normal de sus actividades.¹⁴⁶⁰

Ahora bien, cabe también tener presente que el encuadre de la modalidad bajo estudio, en relación a los principios rectores del intercambio de información, resulta cuando menos problemático. Por ejemplo, puede sostenerse que el principio de subsidiariedad no se cumple al intercambiar información de manera espontánea. Ello en razón de que la autoridad que envía la información no tiene, por lo general, referencia acerca de las actividades e investigaciones que se desarrollan en el Estado receptor, ni conoce qué información obra en poder de este último. Por tal motivo, resulta imposible comprobar, de forma fehaciente, si el Estado que recibe la información ha agotado todos sus recursos internos.¹⁴⁶¹

impuesto en la Parte mencionada en primer lugar, lo que generaría un incremento en el impuesto o la obligación de pagar impuesto en la otra Parte; c. los tratos comerciales entre una persona sujeta a impuesto en una Parte y una persona sujeta a impuesto en otra de las Partes se conducen en uno o más países de tal forma que puede resultar en un ahorro de impuesto en cualquiera de las Partes o en ambas; d. una Parte tiene razones para suponer que un ahorro de impuesto puede resultar de transferencias artificiales de utilidades dentro de grupos de empresas; e. si la información enviada a la Parte mencionada en primer lugar por la otra Parte ha permitido que se obtenga información, la cual puede ser relevante para determinar obligaciones de pago de impuestos en esta última Parte”.

¹⁴⁵⁸ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 202.

¹⁴⁵⁹ Conf. SEER, R. y GABERT, I., “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements”, *Bulletin for International Taxation*, febrero 2011, pág. 94.

¹⁴⁶⁰ Conf. SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, Eucotax series on European Taxation, Kluwer Law International, Zuidpooslingel, 2009, pág. 119.

¹⁴⁶¹ Conf. HERDIN-WINTER, J., “Exchange of Information and Legal Protection: DTCs and EC Law”, en Lang, M., Schuch, J. y Staringer, C. (Eds.), *Tax Treaty Law and EC Law*, ed. Linde, Viena, 2007, pág. 254.

8.3.4.4.4. INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN

8.3.4.4.4.1. INTRODUCCIÓN

El intercambio automático de información puede ser definido como el envío “a granel” o “en masa” de información sobre determinados contribuyentes y relativa a ciertas categorías de renta, de forma periódica y sistemática¹⁴⁶². Lo cual se traduce en un intercambio de información continuo entre los Estados involucrados.¹⁴⁶³

En el pasado, la modalidad en cuestión ha sido poco utilizada por las administraciones fiscales, a pesar de que se encuentra prevista desde hace años en importantes instrumentos internacionales¹⁴⁶⁴. Las razones de este fenómeno son variadas. Por un lado, la necesidad de llegar a acuerdos detallados entre las administraciones involucradas, en los que se definan, con claridad, las categorías de datos a intercambiar y los plazos para el intercambio, entre otras cuestiones. Por el otro, la realización de este tipo de intercambio requiere de una infraestructura y organización de las administraciones tributarias que es difícil de adoptar y mantener. Ahora bien, lo cierto es que el intercambio automático de información ha tomado impulso durante los últimos años gracias a los avances tecnológicos -fundamentalmente informáticos-.¹⁴⁶⁵

La modalidad bajo estudio permite incorporar una nueva fuente de información a las bases de datos de las administraciones tributarias, a partir de la cual obtienen importantes cantidades de información con potencial relevancia tributaria. De esta manera, pueden completar sus bases de datos con información sobre personas o actividades radicadas o acaecidas en el extranjero; terreno antes vedado¹⁴⁶⁶. Además, el intercambio automático produce un importante efecto “psicológico” sobre los contribuyentes. Ello en razón de que el hecho de que las administraciones intercambien

¹⁴⁶² OCDE, *Automatic Exchange of Information, what is, how It works, benefits, what remains to be done*, OECD Publishing, París, 2012, pág. 7.

¹⁴⁶³ Conf. SEER, R., GARBERT, I., ob. cit., pág. 95.

¹⁴⁶⁴ En este sentido, la OCDE (*Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, 2º ed., Éditions OCDE, París, 2017, pág. 11) ha sostenido que, si bien ciertos Estados -sobre todo desarrollados- venían intercambiando información de manera automática, esta modalidad de intercambio no está extendida entre numerosas jurisdicciones. Además, en aquellos Estados en los que sí ha existido una implementación de esta modalidad de intercambio, esta ha sido reciente, como por ejemplo la derivada de la aprobación de las Directivas 2011/16/UE (DCA) o 2014/107/UE (DCA II).

¹⁴⁶⁵ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 210.

¹⁴⁶⁶ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 300.

regularmente información disuade a muchos potenciales evasores o defraudadores con activos y rentas en el exterior. Por lo que su solo establecimiento incrementa el grado de cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y responsables.¹⁴⁶⁷

Ahora bien, cabe poner de resalto que, pese a sus importantes ventajas, la modalidad bajo análisis también presenta ciertos inconvenientes. Su principal deficiencia es que no resulta eficaz, en la misma medida, para todas las jurisdicciones. Asimismo, poner en funcionamiento un mecanismo de intercambio automático de información eficaz requiere que las administraciones implicadas tengan capacidad, por un lado, de recopilar toda la información necesaria para el mismo y, por el otro, de procesar y manejar la información recibida periódicamente¹⁴⁶⁸. Lo cual exige un alto nivel de organización y recursos por parte de las administraciones tributarias, a la vez que genera una alta dependencia de los medios tecnológicos necesarios para su correcta implementación. De esta manera, la implementación resulta mucho más sencilla y beneficiosa para los Estados desarrollados que para los Estados en vías de desarrollo.¹⁴⁶⁹

Por otro lado, resulta importante distinguir el intercambio automático de información tributaria, tal como ha venido desarrollándose en los instrumentos internacionales, del intercambio automático de información financiera, que conforma el nuevo estándar propuesto. Si bien ambos suponen un intercambio de información entre administraciones tributarias y persiguen un objetivo común -puntualmente, la mejora de la gestión tributaria y la lucha contra el fraude fiscal-, lo cierto es que presentan diferencias trascendentales.¹⁴⁷⁰

¹⁴⁶⁷ Australian National Audit Office (ANAO), *The Management and Use of Double Taxation Agreement Information Collected Through Automatic Exchange*, Performance Audit Report, n° 34, 2009-2010, págs. 13, 38 y ss.

¹⁴⁶⁸ Conf. PECHO TRIGUEROS, M. E., “El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional”, *Revista de la Facultad de Derecho*, Derecho PCUP, n° 72, 2014, pág. 38.

¹⁴⁶⁹ Conf. SCHENK-GEERS, T., ob. cit., pág. 118. En términos absolutos, las jurisdicciones cuya administración cuente con menos medios materiales y medios de tratamiento de la información menos avanzados, deberán afrontar mayores gastos a la hora de implementar las herramientas necesarias para procesar toda la información objeto de intercambio automático. Asimismo, en términos relativos, la apuntada inversión será mucho más importante para aquellas administraciones que manejen presupuestos limitados, en comparación con aquellas cuya dotación presupuestaria sea más amplia (conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 302).

¹⁴⁷⁰ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 210.

El intercambio automático de información tributaria habilita el envío y recepción de ciertas categorías de datos, acordadas de antemano por las administraciones, con el objetivo de comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de determinados sujetos. Por tal motivo, los datos intercambiados -relativos a ciertas categorías de renta, operaciones realizadas, bienes y activos, etc.- se vinculan con las figuras tributarias presentes en los ordenamientos fiscales internos, por lo que deben resultar relevantes para su aplicación. La recopilación de los datos a intercambiar se realiza, por parte de la administración remitente, mediante la utilización de las herramientas presentes en su ordenamiento, encaminadas a la captación de información con relevancia tributaria.¹⁴⁷¹

En cambio, el intercambio automático de información financiera comprende el suministro continuado de ciertos datos por parte de instituciones financieras. Los referidos datos no presentan, por lo general, una relación directa con las figuras tributarias reconocidas en los ordenamientos internos, sino que hacen referencia a los activos mantenidos en determinadas cuentas financieras. A su vez, su recopilación se realiza a través de un procedimiento *ad hoc*, previsto por la normativa que forma parte de este nuevo estándar; procedimiento consistente en la aplicación de una serie de obligaciones de diligencia debida (*due diligence*) sobre las cuentas abiertas en las instituciones financieras, que es realizado por estas. Los datos obtenidos, vale destacar, son posteriormente remitidos a la administración tributaria para que esta proceda a su intercambio.¹⁴⁷²

Si bien se trata de dos formas de intercambio automático de información entre administraciones tributarias, resulta claro que presentan diferencias muy importantes, por lo que serán reseñadas por separado.

8.3.4.4.2. EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Como se ha expuesto, el intercambio automático de información tributaria se caracteriza por el envío masivo y sistemático de información sobre determinados contribuyentes y relativo a ciertas categorías de rentas. Sin embargo, también puede ser

¹⁴⁷¹ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 210.

¹⁴⁷² Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 210.

utilizado para la remisión de otro tipo de información con relevancia fiscal, tales como cambios de residencia y transmisiones patrimoniales. En ese marco, la utilización de la modalidad bajo estudio requiere la celebración de un acuerdo entre Estados o administraciones tributarias, en el cual se detallan las categorías de renta respecto de las cuales se debe intercambiar información, los sujetos afectados por el intercambio, la periodicidad de este, los plazos de remisión de la información y el formato de envío de los datos.¹⁴⁷³

La OCDE ha señalado una serie de elementos clave para que la implementación y utilización del intercambio automático de información tributaria sea exitosa; elementos entre los que se cuenta el tipo de información, los titulares de la referida información, la calidad de esta, los plazos para su envío, el formato que sirviese de soporte para el intercambio y los posibles usos. Desde la perspectiva del Estado receptor, por su parte, menciona dos aspectos centrales: la confidencialidad, y la reciprocidad y *feedback*.¹⁴⁷⁴

En ese contexto, cobra especial relevancia la recopilación de información para su intercambio, de manera tal que los datos recopilados puedan ser utilizados, de manera efectiva, por la administración que los recibe. La mentada recopilación debe realizarse en forma rutinaria en el Estado de la fuente; tarea que normalmente se desarrolla a través de la fijación de obligaciones de informar impuestas a intermediarios -generalmente, agentes pagadores (*v.gr.* instituciones financieras, empleadores, etc.)-.¹⁴⁷⁵

La modalidad bajo análisis provee, a las administraciones tributarias involucradas, información indiciaria acerca de las rentas y rendimientos obtenidos por los contribuyentes más allá de sus fronteras. Lo cual permite realizar una gestión de las obligaciones y de los contribuyentes implicados de manera automatizada y continuada en el tiempo, sin necesidad de solicitar la colaboración de las autoridades extranjeras en cada oportunidad. A partir de la información recibida, la administración puede considerar

¹⁴⁷³ Conf. GARDE, M. J., “Eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados: Experiencia de la Administración Tributaria española en el ámbito de la imposición directa”, en Collado Yurrita, M. A. y Moreno González, S. (coordinadores), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012, pág. 246.

¹⁴⁷⁴ OCDE, *Automatic Exchange of Information. What is...*, cit., pág. 21.

¹⁴⁷⁵ OCDE, *Module 3 on Automatic (on routine) Exchange of Information...*, cit., pág. 3.

necesario iniciar un procedimiento de fiscalización en el ámbito interno, o bien solicitar, al Estado remitente, más datos que le permitan llevar a cabo una investigación.¹⁴⁷⁶

8.3.4.4.3. EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

El intercambio automático de información financiera constituye una categoría específica del intercambio automático de información, ya que tiene un ámbito objeto y subjetivo de aplicación propio, así como una manera específica de recopilar la información objeto de intercambio.

La OCDE ha señalado una serie de requisitos para que el intercambio resulte efectivo y alcance los objetivos que propugna. En primer lugar, debe estar concebido para acreditar el cumplimiento de las obligaciones tributarias existentes en las jurisdicciones de residencia. No debe ser, por lo tanto, una simple variante del mecanismo o la obligación de suministrar información existente en el plano interno. En segundo lugar, debe tratarse de un esquema estandarizado, de manera tal que el mayor número de jurisdicciones posible pueda aprovecharse del mismo y puedan reducirse los costos que derivarían de la utilización de diferentes modelos. En tercer lugar, debe determinar qué cuentas deben ser objeto de reporte, e identificar en su caso los titulares de las mismas - especialmente, de los beneficiarios efectivos de las rentas involucradas-. En cuarto lugar, debe contar con un alcance amplio respecto de las entidades financieras obligadas a reportar. Por lo que no debe limitarse a imponer una obligación de suministrar datos financieros únicamente a bancos, sino a cualesquiera otras entidades financieras que puedan poseer la información objetivo del estándar. En quinto lugar, debe alcanzar una implementación global, uniforme en todas las jurisdicciones. Asimismo, una cuestión clave en la implementación del estándar es la selección de una base legal válida. Es decir, un instrumento normativo -preexistente o *ad hoc*- que permita a los Estados el intercambio automático de información con todas las garantías.¹⁴⁷⁷

8.3.4.4.5. FUNCIONES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

8.3.4.4.5.1. INTRODUCCIÓN

¹⁴⁷⁶ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., págs. 211/212.

¹⁴⁷⁷ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 216.

El intercambio de información proyecta sus funciones sobre dos sujetos principales. El Estado -más concretamente, las agencias tributarias encargadas de las tareas de fiscalización y recaudación-, y los ciudadanos -contribuyentes, responsables y terceros, especialmente entidades financieras-. Tradicionalmente, se han reconocido tres funciones principales del intercambio de información: dotar a las administraciones tributarias de los medios necesarios para la correcta aplicación de su sistema fiscal, luchar contra ciertas formas delictivas y proteger a los contribuyentes que operan en más de un Estado.¹⁴⁷⁸

A continuación, se reseñarán cada una de las aludidas funciones, así como también las funcionalidades vinculadas o “instrumentales” a las mismas que han ido apareciendo a medida que las diferentes administraciones han puesto en práctica el intercambio.

8.3.4.4.5.2. LA CORRECTA DETERMINACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Como pone de resalto ZAPATERO GASCO, la función básica del intercambio de información, entre administraciones tributarias, es la de obtener todos aquellos datos que permitan realizar una correcta determinación de las obligaciones fiscales de sus administrados. En esta determinación, la información juega un papel insustituible ya que constituye el punto de partida y requisito condicionante al momento de establecer las obligaciones que atañen a los contribuyentes y responsables.¹⁴⁷⁹

Dentro del ámbito territorial en donde el Estado ejerce soberanía, la administración tributaria puede indudablemente ejercer sus facultades para exigir el cumplimiento del deber de colaborar que corresponde a los administrados, de modo que estos provean aquellos datos y documentación necesarios para determinar el gravamen al que se encuentran obligados. Ahora bien, en un contexto de economía globalizada, la obtención de la información puede ser problemática, en razón de que los datos de los contribuyentes y responsables pueden encontrarse situados en varias jurisdicciones foráneas. Lo cual genera la necesidad de articular mecanismos que permitan recopilar la mentada información.

¹⁴⁷⁸ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 122.

¹⁴⁷⁹ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 123.

En ese marco, el intercambio de información tiene un papel central, ya que permite a las administraciones el acceso a la información relevante para la correcta aplicación de los tributos. De esta manera, el aludido instituto se ha convertido en una herramienta indispensable a la hora de garantizar la plena efectividad del principio de generalidad en materia tributaria, preservando la eficacia de los ordenamientos fiscales nacionales. Ello en razón de que permite a las administraciones contar con los datos necesarios para verificar el cumplimiento de las obligaciones que atañen a aquellos contribuyentes y responsables que tienen intereses transnacionales.¹⁴⁸⁰

Asimismo, el intercambio de información permite detectar los incumplimientos de las obligaciones tributarias, además de verificar la veracidad de las declaraciones juradas de los contribuyentes. Lo cual refuerza la idea de que el instituto en cuestión constituye un instrumento necesario y vital para la aplicación adecuada de los ordenamientos tributarios nacionales, así como también de los convenios para evitar la doble imposición.¹⁴⁸¹

En efecto, el intercambio efectivo de información permite superar el principal escollo de las administraciones a la hora de enfrentarse a las operaciones transnacionales: el desconocimiento acerca de los bienes y activos de un contribuyente o responsable más allá de sus fronteras. Esta herramienta permite, así, que las administraciones se sitúen al mismo nivel que los administrados, previniendo de forma más eficaz que estos eludan su actuación mediante la localización de activos y bienes en otras jurisdicciones.¹⁴⁸²

Algunos autores sostienen que el intercambio de información no tiene su fundamento en la necesidad de tutelar el deber constitucional de contribuir en el sostenimiento del gasto público, sino que en realidad su fundamento se encuentra en el control y persecución del fraude fiscal¹⁴⁸³. Lo cierto es que tal postura parece parcializar las consecuencias derivadas del intercambio de información, en razón de que también puede servir para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias o

¹⁴⁸⁰ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 123.

¹⁴⁸¹ Conf. ADONNINO, P., “Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie”, en Uckmar, V. (coordinador), *Diritto Tributario Internazionale*, III, Edizione Cedam, Padova, 2005, págs. 1127/1129.

¹⁴⁸² Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 124.

¹⁴⁸³ Conf. CALDERÓN CARRERO, J. M., “Intercambio de información y asistencia mutua”, en Carmona Fernández, N. (coordinador), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2009, pág. 649.

evitar que se generen situaciones de doble o múltiple imposición internacional. Desde esta perspectiva, parece que el fundamento de asegurar la correcta declaración y determinación de las obligaciones tributarias, y facilitar la gestión tributaria, comprende ya la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, a la vez que refleja que el instituto puede tener derivaciones favorables para los administrados.

En definitiva, resulta razonable sostener que el intercambio de información constituye un mecanismo fundamental para garantizar la adecuada aplicación de los diversos sistemas fiscales de los Estados. A través del aludido instituto, resulta posible lograr una correcta determinación de la materia imponible que corresponde atribuir a cada contribuyente o responsable, tutelando de esta manera la efectividad de los principios de generalidad y capacidad contributiva en materia tributaria. Lo cual revela que el intercambio de información se ha convertido en una herramienta de gestión tributaria fundamental, indispensable para preservar la eficacia de los ordenamientos tributarios nacionales, así como las normas fiscales de carácter internacional.¹⁴⁸⁴

8.3.4.4.5.3. LA PERSECUCIÓN DE INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS Y ACTIVIDADES DELICTIVAS

Una segunda función, atribuible al intercambio internacional de información, es la de posibilitar la utilización de la información intercambiada para la persecución de ciertos hechos de tipo infraccional o inclusive delictivos. De esta manera, el instituto constituye una herramienta idónea para coadyuvar a la represión, tanto en sede administrativa como judicial, de conductas que suponen el incumplimiento de las obligaciones tributarias y que presentan un componente trasnacional que dificulta su persecución.

En este sentido, el intercambio de información permite a la administración la determinación exacta de los hechos de los que se derivan responsabilidades de índoles infraccional o penal¹⁴⁸⁵. Esta fijación de los hechos permite la aplicación de la norma represiva correspondiente, y la imposición, en su caso, de la sanción pertinente. En lo que respecta puntualmente a los delitos fiscales, el intercambio de información permite contar

¹⁴⁸⁴ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., págs. 127/128.

¹⁴⁸⁵ Vid. MARTÍNEZ GINER, L. A., “Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea”, en García Prats, F. (director), *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, IEF, Madrid, 2014, págs. 281 y ss.

con los datos necesarios para la determinación de la materia imponible evadida y la participación de los sujetos en el delito, contribuyendo de esta manera a la aplicación de la norma represiva.

La creciente utilización del intercambio de información para la persecución y represión de ilícitos ha tenido correlato en las sucesivas modificaciones operadas en las cláusulas de intercambio de información. De esta manera, se ha pasado de cláusulas que permitían un uso estrictamente fiscal de la información a las modernas cláusulas actuales, que permiten utilizar los datos intercambiados en procedimientos sancionadores o judiciales. En ese mismo sentido han evolucionado las competencias de las administraciones tributarias, como respuesta a los requerimientos de intercambio de información, reconociéndose la obligación de las mismas de realizar actos de investigación encaminados a obtener la información requerida.¹⁴⁸⁶

8.3.4.4.5.4. LA PROTECCIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES

El intercambio de información tributaria no tiene efectos beneficiosos únicamente sobre los Estados que lo llevan a cabo y sus cuentas públicas, sino que los contribuyentes y responsables también pueden resultar favorecidos. Ello en razón de que si la correcta determinación de la obligación tributaria constituye un objetivo fundamental de esta herramienta, resulta claro que su utilización también resultar beneficiosa para el contribuyente o responsable que esté siendo tratado más gravosamente de lo que correspondería.¹⁴⁸⁷

En este sentido, ciertos autores han identificado, como una de las funciones del intercambio de información tributaria, la de proteger los derechos de los obligados tributarios¹⁴⁸⁸. Esta utilización del intercambio de información ha evolucionado principalmente a raíz de las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea,

¹⁴⁸⁶ Algunas de las acciones a desarrollar por las administraciones tributarias pueden encontrarse en OCDE, *Manual on the implementation of Exchange of Information...*, cit., pág. 18.

¹⁴⁸⁷ Conf. MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información normativa: entre la diversidad normativa la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, *Crónica Tributaria*, n° 139/2011, 2011, pág. 140.

¹⁴⁸⁸ Conf. CALDERÓN CARRERO, J. M., “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias”, IEF, Doc. n° 16/01, Madrid, 2001, págs. 7/8. También FERNÁNDEZ MARÍN, F., ob. cit., pág. 90 y ss., y 97 y ss.; y MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J., “El intercambio de información tributaria...”, cit., pág. 28.

cuyo estudio -que se realiza *infra*- reviste especial interés para el objeto de la presente investigación.¹⁴⁸⁹

En efecto, como resalta ZAPATERO GASCO, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado una gran cantidad de resoluciones, relativas al intercambio de información fiscal, que tienen origen en la obligación de todos los Estados de no dispensar un trato discriminatorio sobre los ciudadanos europeos (art. 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea -TFUE-) a la hora de ejercer las libertades reconocidas en los tratados constitutivos de la Unión. Puntualmente, se refiere a la libre circulación de trabajadores (arts. 20, 45, 46, 47 y 48 del TFUE), la libre circulación de bienes y mercancías (arts. 28 a 37 del TFUE), la libre circulación de capitales (arts. 63 a 66 del TFUE), la libertad de establecimiento (arts. 49 a 55 del TFUE) y la libre prestación de servicios (arts. 56 a 62 del TFUE).¹⁴⁹⁰

En efecto, el referido tribunal se ha valido en varias oportunidades del instrumento de intercambio de información para garantizar la protección de los ciudadanos, de los diferentes Estados miembros, frente a posibles discriminaciones derivadas de las operaciones realizadas en más de un Estado. En el caso “Schumacker”¹⁴⁹¹, reconoció que las situaciones de residentes y no residentes son, por lo general y de manera objetiva, diferentes. Tales diferencias se demuestran, por ejemplo, en la fuente de los rendimientos, la capacidad contributiva personal o la situación personal y familiar. De ahí que sea posible que, en determinados regímenes tributarios europeos, existan ciertas diferencias de trato entre unos y otros. Sin embargo, también señaló que las mentadas diferencias pueden calificarse como discriminación -y, por lo tanto, contrarias al derecho de la Unión Europea- en ausencia de una justificación objetiva suficiente.¹⁴⁹²

En lo que aquí interesa, cabe poner de resalto que una de las principales discriminaciones, entre ciudadanos de la Unión Europea, se configura por la denegación de determinados regímenes fiscales debido a su residencia. Al respecto, el Tribunal de

¹⁴⁸⁹ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., págs. 131/132.

¹⁴⁹⁰ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 132.

¹⁴⁹¹ TJUE, “Schumacker”, caso C-279/93, sent. del 14 de febrero de 1995.

¹⁴⁹² Conf. LASARTE LÓPEZ, R., “El papel de las normas comunitarias sobre cooperación administrativa en el ámbito de la imposición directa en la jurisprudencia del TJUE”, en MARTÍN DEGANO, I. y HERRERA MOLINA, P. M. (Coord.), *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*, IEF, Doc. n° 8/2014, Madrid, 2014, pág. 66.

Justicia de la Unión Europea ha expresado que, para la denegación de tales ventajas, un Estado miembro debe aducir razones objetivas convincentes, porque, de lo contrario, se estarían vulnerando las libertades fundamentales reconocidas por los tratados de la Unión. Frente a ello, la aludida diferencia de trato ha sido justificada, de manera tradicional, basándose en la imposibilidad de obtener la información necesaria para verificar la situación de los no residentes y, en consecuencia, de garantizar la eficacia de los controles fiscales en situaciones transnacionales.¹⁴⁹³

La referida justificación puede apreciarse en el caso “Bachman”¹⁴⁹⁴. El señor Bachman, residente de Bélgica, había contratado una serie de seguros de enfermedad, invalidez y vida en Alemania. De acuerdo a la ley belga, las primas pagadas a este tipo de seguros en Bélgica eran deducibles, pero no así cuando las mismas eran pagadas fuera del territorio del país. La justificación de Bélgica era justamente la dificultad o incluso imposibilidad de su administración tributaria para controlar las certificaciones relativas a los pagos de primas efectuados a otros Estados miembros.

A pesar de la defensa opuesta por Bélgica, el tribunal la desechó aduciendo que la denegación automática de la deducción suponía un obstáculo a la libre circulación de servicios, que, además, carecía de justificación. Ello en razón de que, a juicio del tribunal, las autoridades de un Estado miembro siempre podían acudir a la herramienta del intercambio de información -entonces regulada por la Directiva 77/799- con el objeto de solicitar los datos necesarios para otorgar o denegar la deducción en cuestión. Sin perjuicio de ello, el tribunal, consciente de las limitaciones de la herramienta en cuestión, aclaró que, de no poder obtener la información por esta vía, la administración siempre podía solicitar al contribuyente toda la información necesaria para la correcta determinación de sus obligaciones fiscales.¹⁴⁹⁵

¹⁴⁹³ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 133.

¹⁴⁹⁴ TJUE, “Bachman”, caso C-204/90, sent. del 28 de enero de 1992.

¹⁴⁹⁵ El tribunal señaló: “*Procede señalar, a este respecto, que el apartado 1 del artículo 8 de la Directiva no obliga a colaborar a las autoridades fiscales de los Estados miembros cuando su legislación o su práctica administrativa no permiten a la autoridad competente proceder a investigaciones ni recabar o utilizar informaciones para atender a las propias necesidades de ese Estado. No obstante, la imposibilidad de obtener tal colaboración no puede justificar que las primas de seguro no sean deducibles. En efecto, nada impediría que las autoridades fiscales belgas exigieran al interesado las pruebas que considerasen necesarias ni que, en su caso, negaran la deducción de no aportarse tales pruebas*” (caso C-204/90, “Bachman”, del 28 de enero de 1992, para. 20).

Se advierte, en este punto, que, para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la restricción de las libertades comunitarias no puede establecerse tomando como justificación la necesidad de proteger la eficacia de los controles fiscales, ni tampoco por el hecho de que la información, necesaria para ejercitar el referido control, pueda encontrarse más allá de las fronteras del Estado. De esta manera, para poder ejercer ese control de manera efectiva, sin producir un trato discriminatorio en función de la residencia del obligado tributario, los Estados miembros cuentan con dos opciones: recurrir al intercambio de información tributaria, o solicitar los datos al propio obligado tributario.

El estándar reseñado fue posteriormente seguido en numerosas resoluciones del tribunal, en las cuales se rechazó la posibilidad de limitar el ejercicio de las libertades comunitarias cuando los Estados tienen a su disposición herramientas que permiten ejercer el control necesario para proteger su recaudación. Así, en materia de impuesto sobre la renta de las personas físicas, el estándar fue aplicado en las resoluciones de los casos “Vestergaard”¹⁴⁹⁶, “Danner”¹⁴⁹⁷, “Scorpio”¹⁴⁹⁸, “Turpeinen”¹⁴⁹⁹, “Comisión vs. Dinamarca”¹⁵⁰⁰, “Comisión vs. Bélgica”¹⁵⁰¹, “Petersen”¹⁵⁰², “Comisión vs. Bélgica”¹⁵⁰³, “Van Caster”¹⁵⁰⁴ y “Grünwald”¹⁵⁰⁵. En relación al impuesto de sociedades, la aplicación del intercambio de información, para proteger la eficacia de las libertades comunitarias, ha sido la *ratio decidendi* en los casos “Skandia”¹⁵⁰⁶, “Walter Stauffer”¹⁵⁰⁷, “Rewe Zentralfinanz”¹⁵⁰⁸, “Comisión vs. España”¹⁵⁰⁹, “Papillon”¹⁵¹⁰ y “Comisión vs. Portugal”¹⁵¹¹.

¹⁴⁹⁶ TJUE, “Vestergaard”, caso C-55/98, sent. del 28 de octubre de 1999.

¹⁴⁹⁷ TJUE, “Danner”, caso C-136/00, sent. del 3 de octubre de 2002.

¹⁴⁹⁸ TJUE, “Scorpio”, caso C-290/04, sent. del 3 de octubre de 2006.

¹⁴⁹⁹ TJUE, “Turpeinem”, caso C-520/04, sent. del 9 de noviembre de 2006.

¹⁵⁰⁰ TJUE, “Comisión vs. Dinamarca”, caso C-150/04, sent. del 30 de enero de 2007.

¹⁵⁰¹ TJUE, “Comisión vs. Bélgica”, caso C-522/04, sent. del 5 de julio de 2007.

¹⁵⁰² TJUE, “Renneberg”, caso C-527/06, sent. del 16 de octubre de 2008.

¹⁵⁰³ TJUE, “Petersen”, caso C-544/11, sent. del 28 de febrero de 2013.

¹⁵⁰⁴ TJUE, “Van Caster”, caso C-296/12, sent. del 9 de octubre de 2014.

¹⁵⁰⁵ TJUE, “Grünwald”, caso C-559/13, sent. del 24 de febrero de 2015.

¹⁵⁰⁶ TJUE, “Skandia”, caso C-422/01, sent. del 26 de junio de 2003.

¹⁵⁰⁷ TJUE, “Walter Stauffer”, caso C-386/04, sent. del 14 de septiembre de 2006.

¹⁵⁰⁸ TJUE, “Rewe Zentralfinanz”, caso C-347/04, sent. del 29 de marzo de 2007.

¹⁵⁰⁹ TJUE, “Comisión vs. España”, caso C-248/06, sent. del 13 de marzo de 2008.

¹⁵¹⁰ TJUE, “Papillon”, caso C-4818/07, sent. del 27 de noviembre de 2008.

¹⁵¹¹ TJUE, “Comisión vs. Portugal”, caso C-493/09, sent. del 6 de octubre de 2011.

En esta etapa, se llegó a describir el intercambio de información en la Unión Europea como un “escudo” del contribuyente frente a las discriminaciones, en el plano fiscal, entre residentes de distintos Estados miembros¹⁵¹². Resulta necesario aclarar que, en las resoluciones del tribunal, no se estableció una jerarquía entre ambos métodos de control; es decir, el intercambio de información y el requerimiento directo al contribuyente. A la luz de los pronunciamientos citados, tanto uno como otro resultan válidos para garantizar el mentado control, por lo que ambos resultan soluciones más correctas que la vulneración de libertades comunitarias que supondría la denegación - automática y sin posibilidad de presentar pruebas en contrario- del régimen tributario en cuestión.¹⁵¹³

De hecho, la alternancia o equivalencia de ambas herramientas puede vislumbrarse en el caso “Vogten”¹⁵¹⁴, que versaba sobre la posible aplicación de la exención, prevista en el impuesto de sucesiones belga, para el caso de empresas familiares que, durante los 3 años anteriores al fallecimiento del causante, hubiesen empleado por los menos 5 trabajadores. El señor D. Vogten y su madre habían recibido en herencia las participaciones de dos empresas pertenecientes al causante, J. Vogten, establecidas en el Reino de los Países Bajos. Por ello, y al no ser consideradas como entidades residentes en el Reino de Bélgica, la administración tributaria de ese país denegó la exención del impuesto sobre las sucesiones.

Frente a esta controversia, el tribunal declaró que la norma constituía una restricción a la libertad de establecimiento; restricción frente a la cual el gobierno belga alegaba, como justificación, la necesidad de garantizar los controles fiscales. La particularidad del caso es que el impuesto a las sucesiones belga no se encontraba comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799, por lo que el intercambio de información no podía ser utilizado. A pesar de ello, el tribunal argumentó que, si bien resultaba imposible instar un intercambio de información, las autoridades competentes siempre podían requerir a los propios sujetos pasivos cuantas pruebas considerasen necesarias para acreditar el

¹⁵¹² Término utilizado por CALDERÓN CARRERO, J. M., “Tendencias actuales...”, cit., pág. 8, así como también por MARTÍNEZ GINER, L. A., en “La protección jurídica...”, cit., pág. 34.

¹⁵¹³ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 136.

¹⁵¹⁴ TJUE, “Vogten”, caso C-464/05, sent. del 25 de octubre de 2007.

cumplimiento de los requisitos de la exención. De esta manera, el tribunal trasladó la carga de la prueba al contribuyente en aquellos supuestos en donde el intercambio de información tributaria no puede utilizarse. Pero impidió a Bélgica que denegara la ventaja fiscal en forma absoluta; es decir, sin darle la posibilidad al contribuyente de acreditar los extremos requeridos para la aplicación de la exención.

Conforme interpreta ZAPATERO GASCO, el tribunal sostiene que la denegación automática y *a priori* de la exención resulta una medida desproporcionada, aun en el supuesto de que no resulte aplicable la herramienta del intercambio de información tributaria. Ello en razón de que el requisito de proporcionalidad exige, en este tipo de supuestos, que el contribuyente tenga la posibilidad de acreditar los extremos requeridos por la norma de exención.¹⁵¹⁵

El caso “Cadbury Schweppes”¹⁵¹⁶, por su parte, revela que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha aplicado el principio de proporcionalidad para resolver este tipo de conflictos entre contribuyentes y administraciones tributarias, en donde el tratamiento fiscal dispensado obedece, fundamentalmente, a la imposibilidad de controlar y fiscalizar las operaciones de los sujetos no residentes. El caso en cuestión versaba sobre un conflicto suscitado entre el fisco inglés y el grupo de sociedades Cadbury, relativo a la integración de los beneficios de una filial irlandesa del grupo, en los beneficios de la matriz, y su correspondiente gravamen en el Reino Unido. Esta integración resultaba de la aplicación de las reglas de CFC inglesas -*Controlled Foreign Companies*- en razón de que la filial irlandesa se encontraba sujeta a un nivel de tributación inferior -al menos un 75% menor- al que correspondería en el Reino Unido y se cumplían los requisitos de participación de la casa matriz. En ese marco, el tribunal nacional remitió al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una cuestión prejudicial, en la que fundamentalmente indagaba si las libertades comunitarias eran contrarias a una norma de acuerdo a la cual se disponía la tributación de una sociedad, residente en un Estado miembro, por los beneficios obtenidos por una filial residente en otro Estado miembro y sujeta a una tributación menor.

El tribunal consideró que existía una restricción a la libertad de establecimiento, en razón de que existía una diferencia de trato entre aquellas sociedades que controlaban

¹⁵¹⁵ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 137.

¹⁵¹⁶ TJUE, “Cadbury Schweppes”, caso C-196/04, sent. del 12 de septiembre de 2006.

filiales establecidas en Estados miembros con niveles de tributación menor -porque veían integrados, en sus beneficios, los de dichas filiales a efectos tributarios-, y aquellas que controlaban filiales radicadas en otros Estados. Sin embargo, a juicio del Reino Unido, la apuntada medida resultaba justificada por la necesidad de luchar contra el fraude y garantizar la eficacia de los controles fiscales. Frente a ese planteo, el tribunal planteó la cuestión de la proporcionalidad entre las medidas adoptadas (las reglas de CFC) y el objetivo perseguido. En este sentido, reconoció que este tipo de reglas pueden resultar adecuadas para la persecución o neutralización de montajes puramente artificiosos, cuyo único objetivo es obtener ventajas fiscales amparándose en las libertades reconocidas por los tratados. Sin embargo, aclaró que, para ello, resulta necesario determinar los motivos que se esconden tras la constitución de la filial; esto es, si responde a una justificación económica válida o, por el contrario, únicamente obedece a la creación de un montaje artificial dirigido a obtener beneficios fiscales.

En línea con el estándar sentado en sus resoluciones anteriores, el tribunal señaló que, en primer lugar, debe ofrecerse la posibilidad de que el contribuyente aporte las pruebas necesarias para la apreciación de la ventaja fiscal controvertida. Solo cuando este no aporte dicha información, o la misma resulte insuficiente, podría la administración denegar la ventaja fiscal en cuestión. En segundo lugar, destacó que las autoridades tienen la posibilidad de recurrir al intercambio de información, por lo que no cabe la imputación automática pretendida por la norma objeto de litigio. Haciendo aplicación del principio de proporcionalidad, exigió que se permitiera al contribuyente el aporte de elementos de prueba o proceder a la recopilación de los mismos a través del intercambio de información; instrumento que se convierte, de esta manera, en un instituto clave para evitar la discriminación.¹⁵¹⁷

Desde esta perspectiva, puede concluirse, siguiendo la opinión de ZAPATERO GASCO, que, de acuerdo a la doctrina jurisprudencial reseñada, el instrumento de intercambio internacional de información tributaria ofrece una protección “indirecta” a los obligados tributarios. Ello en razón de que la mera existencia de este mecanismo, como herramienta para garantizar la eficacia de los controles fiscales, impide que los

¹⁵¹⁷ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 138.

Estados miembros establezcan medidas que generen discriminaciones entre obligados tributarios por razón de su residencia.¹⁵¹⁸

Ahora bien, se ha dudado acerca de la posibilidad de extender la función de protección del intercambio de información tributaria más allá de las fronteras europeas. Lo cierto es que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tenido oportunidad de pronunciarse, en diversas ocasiones, acerca de la posibilidad de extender el ejercicio de ciertas libertades comunitarias a terceros Estados, y el papel que el intercambio de información puede jugar a este respecto¹⁵¹⁹. En efecto, ha señalado, a través de diversos pronunciamientos, que la prohibición de discriminación, entre residentes y no residentes, también es válida en aquellos casos en los que exista un acuerdo de intercambio de información con terceros Estados. En estos casos, el intercambio posibilitaría el correcto ejercicio de los controles fiscales, sin que existiese, por tanto, una justificación válida para la limitación de la libre circulación de capitales basada en la preservación de dichos controles. Lo cual permitiría extender la función de protección más allá de las fronteras de la Unión Europea.¹⁵²⁰

Así, en los casos “Suecia vs. A”¹⁵²¹ y “Comisión vs. Italia”¹⁵²², el tribunal señaló que la imposibilidad de aplicar la Directiva 77/799/CEE -y, en particular, el intercambio de información allí contemplado- convalidaba las justificaciones esgrimidas por los Estados miembros para limitar el ejercicio de las libertades comunitarias -básicamente, la tradicional necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales-. No obstante, aclaró que, en el caso que los Estados miembros hubiesen celebrado acuerdos que permitieran el intercambio de información con Estados no miembros de la Unión Europea, las justificaciones a las restricciones quedarían sin efecto. De este modo, el tribunal supeditó la extensión de la libre circulación de capitales, incluso más allá de las fronteras de la Unión Europea, a la existencia de acuerdos de intercambio de información entre los Estados involucrados.

¹⁵¹⁸ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 138.

¹⁵¹⁹ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 142.

¹⁵²⁰ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 147

¹⁵²¹ TJUE, “Suecia vs. A”, caso C-101/05, sent. del 18 de diciembre de 2007.

¹⁵²² TJUE, “Comisión vs. Italia”, caso C-540/07, sent. del 19 de noviembre de 2009.

El caso “Haribo/Salinen”¹⁵²³ permite analizar algunas cuestiones fundamentales respecto al papel del intercambio de información en la jurisprudencia del tribunal, y respecto a esta función de protección de los contribuyentes. El caso se originó en el diferente tratamiento asignado a los dividendos percibidos por las entidades austríacas Haribo y Österreichische Salinen, procedentes de sociedades situadas en Estados miembros, Estados firmantes del Espacio Económico Europeo (EEE) y terceros Estados. El tratamiento fiscal de los dividendos eran el siguiente:

- Si la sociedad que los distribuía era residente de Austria, los dividendos estaban exentos.

- Si la sociedad que distribuía los dividendos estaba situada en la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo con el que existiese un acuerdo completo de cooperación fiscal -lo que, a juicio de Austria, se traduce en la exigencia de que incluyese como asistencia mutua en la recaudación-, los dividendos no se encontraban exentos. Sin embargo, gozaban de un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado en ese otro Estado.

- Si la sociedad estaba radicada en un Estado no miembro de la Unión Europea, firmante del Acuerdo del Espacio Económico Europeo pero con el cual no existía un acuerdo de cooperación completo -intercambio de información y asistencia mutua en la recaudación- o bien de terceros Estados, los dividendos no gozaban ni de exención ni de crédito fiscal.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea consideró que el apuntado tratamiento diferencial constituía una verdadera restricción de la libre circulación de los capitales, que atañe tanto a los Estados miembros entre sí como respecto a terceros países. Constatada la mentada restricción, el tribunal pasó a examinar si, de acuerdo a los argumentos del gobierno austríaco, existiría una justificación válida para la misma; argumentos que, básicamente, consistían en sostener que la diferencia de trato se basaba en la necesidad de proteger los controles fiscales del Estado y de luchar contra el fraude. Por tal motivo es que la norma preveía la posibilidad de aliviar la doble imposición, que recae sobre los dividendos distribuidos -mediante un crédito fiscal-, solo en aquellos casos en los que

¹⁵²³ TJUE, “Haribo/Salinen vs. Austria”, casos acumulados C-436/08 y C-437/08, sent. del 10 de febrero de 2011.

existiera un acuerdo de cooperación completo con el Estado donde se radique la entidad que los distribuye. Esta cooperación sería necesaria, desde el punto de vista del gobierno, para verificar la cuantía efectivamente abonada en el otro Estado y poder acceder al crédito fiscal con arreglo a la realidad.

El tribunal, por su parte, rechazó los argumentos del gobierno austríaco, aduciendo la falta de proporcionalidad para lograr el objetivo que se persigue. Si bien reconoció que su jurisprudencia admite la restricción de las libertades comunitarias en aras de preservar los controles fiscales de un Estado o luchar contra el fraude cuando no exista la posibilidad de realizar intercambios de información, la exigencia de un acuerdo completo -que incluyera asistencia en la recaudación- resultaba desproporcionada. A su juicio, la existencia de un mecanismo de intercambio de información es suficiente para lograr los objetivos de preservar los controles fiscales del Estado o luchar contra el fraude. La exigencia de acuerdo más amplios, como por ejemplo de asistencia mutua en la recaudación, iría de este modo más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar el fin que persiguen, deviniendo contrarios a las libertades de la Unión Europea.

A partir de la reseña formulada, puede sostenerse que, para la jurisprudencia del tribunal, el intercambio de información tributaria ofrece protección a los obligados tributarios por dos vías. En primer lugar, impide la posibilidad de establecer medidas discriminatorias, por parte de los Estados miembros, que tengan justificación en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. En segundo lugar, se erige en un requisito indispensable para el reconocimiento mismo de las libertades comunitarias, en razón de que el intercambio de información es el instrumento que posibilita el ejercicio de las mismas, preservando la eficacia de los controles fiscales de los Estados miembros. Se trataría, a juicio de ZAPATERO GASCO, de una protección “indirecta”, ya que genera las condiciones que les permite ver garantizadas sus libertades comunitarias e impide que los Estados miembros, justificándose en la necesidad de preservar sus sistemas de control fiscal, establezcan medidas discriminatorias por razones de residencia.¹⁵²⁴

Lo cual deja el interrogante sobre la posibilidad de que el intercambio de información tributaria ofrezca una protección “directa” a los contribuyentes. Es decir, la

¹⁵²⁴ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 147.

posibilidad de que, a través de la utilización de la mentada herramienta, un contribuyente pueda ver protegidos sus derechos o libertades de manera específica.

Para responder el aludido interrogante, cabe analizar la sentencia del tribunal en el ya citado caso “Haribo/Salinen”¹⁵²⁵, en la cual se evaluó la posible obligación de los Estados de desarrollar intercambios de información. En el caso en cuestión, el contribuyente tenía la carga de aportar datos e información de carácter tributario, pero tenía serias dificultades para conseguir la información o para aportarla con todas las garantías. En ese marco, el tribunal examinó el rol que el intercambio de información puede desempeñar en este tipo de supuestos, y llegó a la conclusión de que los Estados miembros no se encuentran obligados a utilizar el mecanismo de cooperación, aun cuando la información de la que dispongan sea insuficiente para la aplicación de la normativa tributaria doméstica.

La apuntada falta de obligatoriedad encontraría sustento en la interpretación del art. 2.1 de la Directiva 77/799/CEE, en cuanto establece que la Autoridad competente “*podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones*”. Esta formulación hipotética -“podrá”- llevó al tribunal a considerar que los Estados miembros no están obligados a instar un intercambio de información, aun cuando tengan dudas acerca de la información aportada por el contribuyente o precisen de la ampliación de dicha información para la determinación de un concreto hecho imponible o la situación económica del obligado tributario.¹⁵²⁶

Otra de las resoluciones del tribunal, en la que la cuestión puede apreciarse con gran claridad, es el caso “Twoh”¹⁵²⁷. En este, el tribunal analizó la aplicación del IVA a las operaciones intracomunitarias, en particular en relación con la exención en origen y gravamen en destino. Twoh International, entidad residente en el Reino de los Países Bajos, vendía sus productos a compradores situados en otros Estados miembros, pero a los que realizaba la entrega en fábrica. A juicio de la administración tributaria holandesa,

¹⁵²⁵ TJUE, “Haribo/Salinen vs. Austria”, casos acumulados C-436/08 y C-437/08, sent. del 10 de febrero de 2011.

¹⁵²⁶ Conf. LASARTE LÓPEZ, Rocío, *El intercambio de información y la asistencia mutua en la aplicación de tributos. La doctrina del TJUE en los años 2003-2012*, Ediciones CEF, Madrid, 2013, pág. 517.

¹⁵²⁷ TJUE, “Twoh”, caso C-184/05, sent. del 27 de septiembre de 2007.

el transporte a esos otros estados -requisito indispensable para la aplicación de la exención- no quedaba suficientemente acreditado, por lo que denegó la exención. En ese marco, la empresa, que por sí mismo era incapaz de aportar la información necesaria para acreditar el transporte de la mercadería, requirió a la administración que iniciase un procedimiento de intercambio de información para obtener los datos necesarios de parte de otros Estados miembros.

Frente a la controversia planteada, el órgano judicial holandés remitió al tribunal una cuestión prejudicial, en la que solicitaba a este que se pronunciase expresamente acerca de la existencia o inexistencia de una obligación de requerir información al Estado de destino cuando este, de manera espontánea, no la remitía. En esencia, el tribunal holandés requería que se aclarase si el intercambio de información debía ser utilizado de manera obligatoria cuando un Estado miembro necesitaba información para conceder una determinada exención a un contribuyente.

Frente al interrogante planteado, el tribunal sostuvo que las normas que habilitan la cooperación fiscal entre Estados miembros reconocen la discrecionalidad de las administraciones tributarias en la utilización de los instrumentos que articular. Así, si bien estas tienen la posibilidad de solicitar toda información que consideren relevante en la gestión y aplicación de su ordenamiento tributario, la mentada solicitud no tiene un carácter obligatorio. A su juicio, las normas no establecen un sistema de intercambio de información que deba ser utilizado cuando el sujeto pasivo no ha sido capaz de aportar las pruebas por sí mismo.

Este razonamiento ha sido aplicado de manera análoga en otras sentencias, como las recaídas en los casos “Test Claimants”¹⁵²⁸, “Persche”¹⁵²⁹, “Meilicke”¹⁵³⁰ y “Accor”¹⁵³¹. De esta forma, el caso “Twoh” inaugura una línea jurisprudencial que se ha consolidado con el paso del tiempo; jurisprudencia que pone de manifiesto que, mientras las normas que habilitan a la cooperación fiscal entre los Estados miembros pueden ser utilizadas por estos cuando lo consideren necesario, las mismas no pueden ser invocadas

¹⁵²⁸ TJUE, “Test Claimants in the FII Group Litigation”, caso C-446/04, sent. del 12 de diciembre de 2006.

¹⁵²⁹ TJUE, “Persche”, caso C-318/07, sent. del 27 de enero de 2009.

¹⁵³⁰ TJUE, “Meilicke”, caso C-262/09, sent. del 30 de junio de 2011.

¹⁵³¹ TJUE, “Accor”, caso C-310/09, sent. del 15 de septiembre de 2011.

por los contribuyentes como una herramienta que les permita demostrar la veracidad de sus declaraciones.¹⁵³²

Como bien expone ZAPATERO GASCO, pese a la existencia del intercambio de información, las reglas de determinación de la carga de la prueba no se ven alteradas. Según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el intercambio no impide que los Estados sean libres de hacer recaer la carga de la prueba sobre los contribuyentes. La posibilidad de obtener información procedente de otras jurisdicciones, para la correcta aplicación del ordenamiento tributario interno, no supone, a la luz de la doctrina del tribunal, que la carga de la prueba se comparta entre el contribuyente y la administración tributaria. Al contrario, es aquel quien, salvo en los casos extremos -imposibilidad o gran dificultad y en aras al principio de proporcionalidad-, debe aportar los elementos probatorios necesarios si así lo contempla la normativa interna.¹⁵³³

La posición del tribunal en este aspecto resulta criticable, puesto que parece contradictoria con la concepción del intercambio de información tributaria como elemento fundamental para la existencia de un mercado único dentro de la Unión Europea. Parece más razonable, en este sentido, que el intercambio de información sea obligatorio para las administraciones tributarias en los casos en que los datos, necesarios para determinar la situación tributaria del obligado, solo puede ser obtenidos a través de esta vía. De esta manera, se garantiza la protección del contribuyente a través del intercambio de información tributaria, y se garantiza la integridad de los sistemas fiscales de los Estados Miembros de la Unión Europea.¹⁵³⁴

8.3.4.4.6. EXPERIENCIA ARGENTINA EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

8.3.4.4.6.1. INTRODUCCIÓN

La adopción del principio de renta mundial en la ley de impuesto a las ganancias, acaecida en el año 1992, produjo que los sujetos residentes en el país pasaran también a ser responsables, frente al fisco argentino, por el pago del tributo correspondiente a sus

¹⁵³² Conf. LASARTE LÓPEZ, R., *El Intercambio de información...*, cit., pág. 308.

¹⁵³³ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., págs. 150/151.

¹⁵³⁴ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 151.

rendimientos, beneficios, rentas o enriquecimientos ocurridos en el extranjero. A su vez, se mantuvo el criterio histórico consistente en que los beneficiarios del exterior -es decir, los sujetos que no tienen residencia fiscal en Argentina- también deben tributar el impuesto por las ganancias de fuente argentina¹⁵³⁵. Desde esta perspectiva, resulta claro que si el fisco nacional no pudiese tener acceso a la información relevante, que da sustento a las declaraciones juradas de impuestos -especialmente en lo que respecta a hechos o actos acaecidos en el exterior-, la aplicación de la norma tributaria podría ser fácilmente eludida por los contribuyentes y responsables.

En ese marco, cabe poner de resalto que el art. 33 de la ley 11.683 contempla la facultad del fisco de dictar, respecto a contribuyentes y responsables, deberes de colaboración, mientras que el art. 107 de la misma ley dispone que los organismos estatales y privados tienen la obligación de suministrar a la AFIP la información que se les solicite por razones fundadas. Sin embargo, las normas en cuestión no mencionan el contexto internacional.¹⁵³⁶

El art. 9° del decreto 618/97, en cambio, establece, entre las atribuciones del Administrador Federal de Ingresos Públicos, las siguientes: (i) solicitar y prestar colaboración e informes, en forma directa, a administraciones aduaneras y tributarias extranjeras y a organismos competentes en la materia; y (ii) realizar en el extranjero investigaciones destinadas a reunir elementos de juicio para prevenir, detectar, investigar, comprobar o reprimir los ilícitos tributarios y aduaneros.

Si se considera exclusivamente lo dispuesto en la ley 11.683 y en el decreto 618/97, la capacidad de acción del fisco, para realizar investigaciones en el exterior o intercambiar información con otros fiscos, parece harto limitada¹⁵³⁷. Sin embargo, tal conclusión ha

¹⁵³⁵ El art. 5° de la LIG define la renta de fuente argentina de la siguiente manera: “ARTÍCULO 5°.- En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.

¹⁵³⁶ Conf. CARANTA, Martín R., “¿Una AFIP sin fronteras? Herramientas de fiscalidad internacional con respecto a manifestaciones de capacidad contributiva en el exterior”, *Consultor Tributario Errepar*, abril de 2018.

¹⁵³⁷ Sin perjuicio de ello, se ha destacado que, cuando no existen CDI o acuerdos específicos de intercambio de información fiscal, la AFIP recurre a la colaboración y buenos oficios del servicio diplomático argentino en el exterior. A través de este medio, el fisco ha podido obtener información pública,

cambiado radicalmente, ya que las herramientas normativas que habilitan actualmente a la AFIP a acceder a información de contribuyentes en el exterior son variadas y en constante evolución.¹⁵³⁸

En efecto, los convenios para evitar la doble imposición fiscal y prevenir la evasión fiscal (CDI) celebrados por Argentina generalmente contemplan un artículo para habilitar el intercambio de información, sin mayores precisiones sobre la modalidad -a requerimiento, espontáneo o automático-. Asimismo, nuestro país también ha celebrado tratados bilaterales específicos sobre el intercambio de información tributaria, muchos de los cuales han sido ratificados por el Congreso de la Nación. Por otro lado, cabe tener presente que la OCDE ha impulsado, desde el año 1988, una herramienta multilateral que permite a los distintos países el intercambio de información y la mutua asistencia en el cobro de impuestos; convención a la cual nuestro país se incorporó. A su vez, la evolución de la mentada convención derivó en la implementación de un reporte común estándar (CRS) para el intercambio automático de información financiera.¹⁵³⁹

A continuación, entonces, se reseñarán las principales características de los instrumentos internacionales suscriptos por nuestro país, además de sus alcances. Ello con el objeto de dimensionar la extensión de las facultades de la administración tributaria argentina para requerir y obtener información fiscalmente relevante existente en el exterior.

8.3.4.4.6.2. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL (CDI)

Los convenios para evitar la doble imposición, firmados por nuestro país, adoptan la cláusula de intercambio de información prevista en el art. 26 de los modelos de convenio de la OCDE o de la ONU, según el caso. Su alcance varía en función de cada convenio, ya que fueron suscriptos en épocas distintas y los mentados modelos sufrieron modificaciones a lo largo del tiempo.

disponible en diversos Estados, que han sido de utilidad en los procesos de investigación y fiscalización (conf. VENTURA, María Cecilia, “La administración tributaria y los precios de transferencia. Herramientas para el control”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 740).

¹⁵³⁸ Conf. CARANTA, Martín R., ob. cit.

¹⁵³⁹ Conf. CARANTA, Martín R., ob. cit.

Los convenios más antiguos, como el suscrito con Alemania, prevén únicamente el intercambio de información necesaria para la aplicación del convenio. En cambio, los más recientes, como el firmado con Noruega, amplía el intercambio de información a los impuestos de cualquier naturaleza y clase. Los convenios suscritos con Canadá y Suecia, por su parte, presentan la particularidad de que incluyen un tercer párrafo, en su cláusula de intercambio de información, que dispone que si un Estado contratante solicita información, el otro Estado debe tratarla como si fuese impuesto propio, por más que el Estado requerido no tenga interés fiscal.¹⁵⁴⁰

En este sentido, cabe destacar que el Modelo de la OCDE contenía, desde su primera versión del año 1963, una cláusula de intercambio de información de alcance limitado, ya que solo contemplaba a los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación del convenio y los procesos de determinación y recaudación. En la versión del año 1977, se indicó que el proceso de recaudación comprendía tanto la etapa administrativa como la judicial. Mientras que, en la versión del año 2000, la cláusula del art. 26 experimentó una importante ampliación, ya que su ámbito de aplicación pasó a comprender cualquier impuesto que aplicaran los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, en la medida en que la imposición no fuese contraria al convenio. La versión del modelo de convenio del año 2005, por su parte, incorporó un párrafo, al art. 26, mediante el cual se dispuso que los Estados parte no pueden negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras o de cualquier persona que actúe en calidad representativa. O porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona¹⁵⁴¹. La apuntada modificación, vale destacar, tuvo por objeto que las distintas jurisdicciones no pudiesen oponer el secreto bancario para no revelar información fiscalmente relevante.¹⁵⁴²

¹⁵⁴⁰ Conf. GOTLIB, Gabriel, VAQUERO, Fernando y D’ALESSANDRO, Valeria P., “Convenios de intercambio de información y asistencia administrativa en materia fiscal”, *TR La Ley*, AR/DOC/3608/2013.

¹⁵⁴¹ Los convenios celebrados con la República Oriental del Uruguay (aprobado por la ley 26.758), el Reino de España (aprobado por la ley 26.918), la Confederación Suiza (aprobado por la ley 27.010), la República de Chile (aprobado por la ley 27.274) y los Estados Unidos Mexicanos (aprobado por la ley 27.334) contemplan una cláusula en ese sentido.

¹⁵⁴² Conf. GOTLIB, Gabriel; VAQUERO, Fernando; D’ALESSANDRO, Valeria P., ob. cit.

El actual art. 26 del Modelo de Convenio de la OCDE contempla la posibilidad de pactar diversas modalidades de cooperación mediante requerimiento o de manera espontánea; modalidades que pueden combinarse con otras técnicas para obtener información, tales como comprobaciones paralelas y simultáneas en los dos Estados, comprobaciones en el otro Estado contratante o intercambios de información sectoriales sin referencia a contribuyentes individualizados.¹⁵⁴³

Asimismo, cabe poner de resalto que la cláusula de intercambio de información, contemplada en el MOCDE, prevé ciertas limitaciones al principio general de intercambio de información, ya que admite no proporcionarla en los siguientes supuestos: (i) si la obtención de la información supone adoptar medidas contrarias a las leyes o prácticas administrativas nacionales; (ii) si la información solicitada no puede obtenerse de acuerdo con las leyes del Estado requerido; y (iii) si proporcionando la información, se revelaran secretos comerciales, financieros, industriales o profesionales o procesos industriales, o si el suministro de la información fuese contrario al orden público. También aclara el alcance de la obligación de proveer información, en el sentido de que el Estado requerido debe atender el requerimiento incluso en aquellos casos en que no la necesite para sus propios fines de aplicación de los tributos, sin perjuicio de las limitaciones reseñadas.¹⁵⁴⁴

En lo que respecta puntualmente a nuestro país, cabe tener presente que el Ministerio de Economía de la Nación ha autorizado a la AFIP, a través de la Resolución 336/2003, a intervenir en forma directa en la tramitación de intercambio de información fiscal con otras administraciones fiscales pertenecientes a países signatarios de CDI celebrados por la República Argentina. La mentada autorización tiene por objeto simplificar el trámite de las solicitudes entrantes y salientes de información internacional a requerimiento, y la recepción y envío de información espontánea y automática¹⁵⁴⁵. Asimismo, también se habilita al fisco a firmar acuerdos específicos de intercambio de información con los países con los cuales ya existen CDI, de manera tal de esclarecer los procedimientos aplicables para la utilización de la herramienta en cuestión. Lo cual ha

¹⁵⁴³ Conf. GOTLIB, Gabriel; VAQUERO, Fernando; D'ALESSANDRO, Valeria P., ob. cit.

¹⁵⁴⁴ Conf. GOTLIB, Gabriel; VAQUERO, Fernando; D'ALESSANDRO, Valeria P., ob. cit.

¹⁵⁴⁵ Conf. Ventura, María Cecilia, ob. cit., pág. 739.

motivado que el organismo fiscal firmara acuerdos con las administraciones tributarias de España, Brasil y Chile.¹⁵⁴⁶

En lo que respecta a la práctica del intercambio de información fiscal con sustento en los CDI, VENTURA señala que, desde que los CDI entraron en vigencia, se produjeron intercambios desde y hacia Argentina, en todas sus modalidades. Sin embargo, la autora pone de resalto que los intercambios recién se hicieron frecuentes y adquirieron importancia con la incorporación en la LIG del criterio de renta mundial y las nuevas disposiciones en materia de operaciones internacionales y precios de transferencia.¹⁵⁴⁷

8.3.4.4.6.3. TRATADOS INTERNACIONALES PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN (TIEA)

Atendiendo a que su red de CDI es todavía limitada y con el objeto de combatir la evasión fiscal, la República Argentina ha firmado, en los últimos tiempos, una gran cantidad de convenios para el intercambio de información internacional. Los aludidos tratados, que han perdido algo de su atractivo con la celebración de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE, fueron concertados sobre la base del modelo propuesto por el aludido organismo, y prevén fundamentalmente la modalidad de intercambio de información a requerimiento. En la actualidad, los tratados de este tipo, celebrados por nuestro país, superan los 25.¹⁵⁴⁸

Entre sus principales características, cabe reseñar las siguientes:

- Definen, como información, todo dato, declaración, documento o registro, cualquiera sea la forma que revista.
- La obligación que tiene el Estado requerido, de facilitar información, no está condicionada por la residencia o la nacionalidad de la persona a la que se

¹⁵⁴⁶ Conf. Ventura, María Cecilia, ob. cit., pág. 739.

¹⁵⁴⁷ Conf. Ventura, María Cecilia, ob. cit., pág. 739. En este sentido, la autora señala: *“En el término de los últimos 5 años el crecimiento de solicitudes de información con los Estados co-contratantes de Argentina, en ambos sentidos ha crecido de manera exponencial, con resultados importantes en cuanto a la calidad, cantidad y utilización dada a la información recibida”*.

¹⁵⁴⁸ Entre otros, nuestro país ha celebrado este tipo de tratados con Andorra, Armenia, Aruba, Azerbaiyán, Bahamas, Bermudas, China, Costa Rica, Ecuador, Emiratos Árabes Unidos, Estados Unidos de América, Guernesey, Isla de Man, India, Irlanda, Islas Caimán, Jersey, Macao, Macedonia, Principado de Móna, San Marino, Sudáfrica, Turkmenistán y Uruguay (conf. <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/acuerdos-de-cooperacion-y-asistencia-mutua.asp#tab-1>; última visita el 29 de mayo de 2022, a las 16:32).

refiere la mentada información, ni por la residencia o la nacionalidad de la persona bajo cuyo control o en cuya posesión se encuentre la información requerida.

- La información debe resultar previsiblemente relevante para la determinación, liquidación, la implementación, el control y la recaudación de impuestos, para el cobro y la ejecución de créditos tributarios o para la investigación o el enjuiciamiento de asuntos tributarios.

- Contempla el intercambio de información que previsiblemente pueda resultar relevante para la administración, y la aplicación del derecho interno relativa a los impuestos comprendido en el acuerdo.

- Prohíben las “expediciones de pesca”, entendidas como las solicitudes de información que un país realiza a otro sobre datos fiscales de determinados contribuyentes que no tienen relación con ninguna investigación o proceso referidos a ellos, y que tienden a la simple recolección de evidencias con carácter meramente especulativo.¹⁵⁴⁹

- Regulan las fiscalizaciones fiscales simultáneas y las fiscalizaciones tributarias en el extranjero.

- Las partes se comprometen a garantizar que sus autoridades competentes están facultadas para obtener y proporcionar, previo requerimiento, información que obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, y de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria, incluidos los agentes designados y fiduciarios.

- La información que puede reclamarse a los bancos incluye datos financieros, información relativa a cuentas y operaciones, así como información sobre la identidad o la forma jurídica de los titulares de las cuentas y de las partes que intervienen en las operaciones financieras.

- Los derechos y garantías, reconocidas a las personas por las leyes o las prácticas administrativas de la parte requerida, siguen siendo aplicables.

- No exigen a la parte requerida que obtenga y proporcione información que, en caso que estuviese disponible en jurisdicción de la parte requirente, esta

¹⁵⁴⁹ Conf. FEUILLADE, Milton C., “Cooperación jurisdiccional en derecho tributario internacional”, *TR La Ley*, AR/DOC/4877/2013.

no sería capaz de obtener en virtud de su propia legislación o en el curso normal de su práctica administrativa.¹⁵⁵⁰

8.3.4.4.6.4. CONVENCIÓN MULTILATERAL SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA EN ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE

La Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, suscripta actualmente por más de 117 países, fue desarrollada en conjunto por la OCDE y el Consejo de Europa en el año 1998, y enmendada luego por el protocolo del año 2010; enmienda que tuvo por objeto alinearla al estándar internacional de intercambio de información a requerimiento y abrirla a todos los países, especialmente a los subdesarrollados. Se trata del instrumento multilateral más amplio que existe, ya que cubre todas las formas de cooperación fiscal para combatir la evasión internacional.¹⁵⁵¹

El mentado protocolo fue firmado por nuestro país el 3 de noviembre de 2011, su ratificación y reservas formuladas fueron publicadas en el Boletín Oficial con fecha 1° de noviembre de 2012 y entró en vigencia el 1° de enero de 2013. Según consta en la publicación oficial, la República Argentina formuló las siguientes declaraciones y reservas:

- Impuestos a los que sería aplicable: impuesto a las ganancias, aportes y contribuciones de la seguridad social, impuesto sobre los bienes personales, impuesto al valor agregado, impuesto sobre los combustibles líquidos, impuestos internos (ley 24.674), impuesto sobre los seguros y otros bienes (ley 3764), impuesto a la ganancia mínima presunta, impuesto a la transferencia de inmuebles, impuesto sobre los débitos y créditos en transacciones financieras (ley 25.413) y régimen simplificado para pequeños contribuyentes (monotributo).

- Reservas: la República Argentina no proveerá ningún tipo de asistencia con relación a los impuestos de subdivisiones políticas o autoridades locales de otros Estados. Tampoco proveerá asistencia en la notificación y traslado de documentos para ningún impuesto.

¹⁵⁵⁰ Conf. GOTLIB, Gabriel; VAQUERO, Fernando; D’ALESSANDRO, Valeria P., ob. cit.

¹⁵⁵¹ Conf. CARANTA, Martín R., ob. cit.; EDELSTEIN, Andrés, “Avances importantes en materia de intercambio de información fiscal”, *Consultor Tributario Errepar*, diciembre 2014.

El tratado bajo análisis dispone que la asistencia administrativa, que puede incluir medidas adoptadas por órganos judiciales, comprende: (i) el intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y participación en auditorías en el extranjero; (ii) asistencia en el cobro, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; y (iii) la notificación o traslado de documentos. Los países se encuentran obligados a prestar asistencia administrativa, ya sea si la persona afectada es residente o nacional de una parte o de cualquier otro Estado.

En lo que respecta a la información a intercambiar, se trata de cualquiera que sea previsiblemente relevante para la administración o aplicación de la legislación interna de los Estados parte, con respecto a los impuestos comprendidos en la convención. Esta comprende las modalidades de intercambio de información a requerimiento, automático y espontáneo.

En relación a la primera modalidad mencionada, el tratado preceptúa que, previa solicitud del Estado requirente, el Estado requerido deberá otorgar a aquel cualquier información fiscalmente relevante relacionada con personas o transacciones específicas. Si la información disponible, en los archivos fiscales del Estado requerido, no es suficiente para permitirle cumplir con la solicitud de información, este deberá tomar las medidas necesarias para otorgar la información solicitada. En lo que respecta a la segunda modalidad aludida, la convención dispone que las partes, mediante acuerdo mutuo, decidirán respecto a las categorías de casos y sobre el procedimiento a utilizar para intercambiar información en forma automática. Asimismo, el tratado dispone que una parte, sin que exista solicitud previa, transmitirá a otra de las partes la información de la que tenga conocimiento en determinadas circunstancias, tales como que un Estado parte tenga razones para suponer que existe una pérdida en la recaudación de impuestos de la otra parte o que un ahorro de impuesto puede resultar de transferencias artificiales de utilidades dentro de grupos de empresas.

La convención también contempla la posibilidad de realizar auditorías fiscales simultáneas o en el extranjero. Las primeras suponen un acuerdo, entre dos o más partes, para fiscalizar simultáneamente, cada una en su propio territorio, la situación fiscal de una persona o personas en las que tengan un interés relacionado, con la finalidad de intercambiar cualquier información relevante que obtengan. Las segundas, por su parte, requieren una previa solicitud de la autoridad competente del Estado requirente, y la

autorización del Estado requerido para permitir a los representantes de aquél para que estén presentes en la parte de la auditoría fiscal que se estime apropiada en el Estado requerido.

El tratado bajo comentario también contempla la asistencia en el cobro de créditos fiscales, en la traba de medidas precautorias y en la notificación o traslado de documentos. Cabe destacar que, sujeto a ciertos recaudos, el Estado requerido debe adoptar las medidas necesarias para cobrar los créditos fiscales como si fuesen propios, y prestar la colaboración necesaria para la traba de medidas cautelares o para la notificación o traslado de documentos al destinatario.

8.3.4.4.6.5. INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Desde la adopción, en el año 2003, del primer programa multinacional para el intercambio automático de información, se logró un gran avance en términos de cooperación internacional en asuntos fiscales y transparencia fiscal global. A su vez, con la adopción del FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*)¹⁵⁵², por parte de Estados Unidos en el año 2010, también se consiguió un avance político significativo, incluso en un momento de crisis financiera global.

La OCDE, por su parte, acordó, en febrero de 2014, el texto del *Common Reporting Standard* (CRS), que fue rápidamente seguido por el compromiso de 44 jurisdicciones como implementadores tempranos (*early adopter*), entre los cuales estuvo la República Argentina. En junio de 2014 fue aprobado por la OCDE en su totalidad, y en octubre de ese mismo año se firmó el Acuerdo Multilateral de Autoridad Competente del CRS (*CRS Multilateral Competent Authority Agreement*), que materializó el intercambio automático de información, bajo el CRS, sobre la base de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.¹⁵⁵³

¹⁵⁵² En el año 2010, el Congreso de Estados Unidos sancionó la Ley de Cumplimiento de Cuentas en el Extranjero (*Foreign Account Tax Compliance Act*), mediante la cual se solicita a las entidades financieras de todo el mundo que identifiquen y reporten las inversiones que los contribuyentes estadounidenses tienen el extranjero. Las entidades financieras extranjeras están obligadas a informar, a las autoridades estadounidenses, toda la información relevante para la identificación de las cuentas cuyos titulares sean titulares y personas residentes de Estados Unidos. En caso contrario, se ven sujetos a una retención en la fuente definitiva del 30% sobre toda renta de fuente estadounidenses.

¹⁵⁵³ Conf. CARANTA, Martín, ob. cit.

Cabe destacar que nuestro país ya cuenta con acuerdos bilaterales de reciprocidad para el intercambio de información fiscal, a través del CRS, con más de 60 jurisdicciones. La mayoría de las aludidas jurisdicciones son parte integrante de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, por lo que la República Argentina podría tener acceso a la información fiscalmente relevante a través de un intercambio a requerimiento.¹⁵⁵⁴

8.3.4.4.6.6. LA PRÁCTICA ARGENTINA EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL

A partir de la reseña formulada, se advierte que la República Argentina cuenta con una gran variedad de herramientas normativas que le permite acceder a información tributaria relevante existente en jurisdicciones foráneas. Si bien la veintena de CDI suscriptos por nuestro país pueden proveer una buena fuente de información, la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales parece constituir un instrumento superador, por cuanto ofrece una única base normativa para la cooperación multilateral en asuntos fiscales entre países. Además, contempla procedimientos uniformes para distintas formas de asistencia mutua, tales como el traslado de documentos, las inspecciones fiscales simultáneas y las inspecciones fiscales en el extranjero.¹⁵⁵⁵

Cabe destacar, en este punto, que la República Argentina se ha caracterizado por un rol activo en la suscripción e implementación de los tratados internacionales que, con carácter específico o no, proveen herramientas para la cooperación administrativa en materia tributaria a nivel internacional, especialmente en lo que respecta al intercambio de información. Ese rol también se evidencia en la práctica administrativa en la materia, ya que, de acuerdo al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales de la OCDE, nuestro país ha concentrado, durante el periodo 2014 a 2020, el 61,5% de las solicitudes de intercambio de información enviadas por países latinoamericanos¹⁵⁵⁶.

¹⁵⁵⁴ Conf. CARANTA, Martín, ob. cit.

¹⁵⁵⁵ Conf. CARANTA, Martín, ob. cit.

¹⁵⁵⁶ OCDE, *Transparencia fiscal en América Latina 2021. Informe de progreso de la Declaración de Punta del Este*, OECD, 2021, pág. 42.

De los intercambios de información cursados o recibidos por el país, la gran mayoría han sido producto de la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales¹⁵⁵⁷. A su vez, el fisco argentino ha informado que, durante el año 2020, generó 1.337 auditorías fiscales como consecuencia de información recibida a través del *Common Reporting Standard*¹⁵⁵⁸. El organismo cuenta con una División de Intercambio de Información Tributaria que procesa todos los intercambios a pedido y espontáneos, y una División de Gestión del Intercambio Automático de Información que procesa los intercambios automáticos de información¹⁵⁵⁹. Lo cual explica que el desenvolvimiento de la República Argentina haya sido objeto de evaluación positiva por parte del Foro Global, ya que ha recibido una calificación de “Ampliamente Conforme”.¹⁵⁶⁰

De esta manera, resulta claro que la República Argentina cuenta con una variada y extensa red de tratados -especialmente a partir de la adopción del Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales- que le permiten requerir y obtener información fiscalmente relevante que se encuentra ubicada en jurisdicciones foráneas; red que, vale destacar, ha permitido que nuestro país se destaque, entre los países de América Latina, por su práctica administrativa en la materia. A punto tal que, como se ha mencionado, los intercambios de información realizados por el organismo fiscal argentino representan más de la mitad de los efectivizados por todos los países de la región durante el periodo 2014 a 2020.

8.3.4.4.7. INCIDENCIA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL EN EL ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS REGLAS DE GANANCIA NETA

El intercambio de información fiscal constituye una herramienta colaborativa a través de la cual las administraciones tributarias, limitadas en su campo de acción a las fronteras del respectivo país, pueden tener acceso a información fiscalmente relevante en otros países, con el objeto de controlar a contribuyentes y responsables por operaciones, actividades e inversiones en el exterior.

¹⁵⁵⁷ OCDE, *Transparencia fiscal en América Latina 2021* ..., cit., pág. 13.

¹⁵⁵⁸ OCDE, *Transparencia fiscal en América Latina 2021* ..., cit., pág. 49.

¹⁵⁵⁹ OCDE, *Transparencia fiscal en América Latina 2021* ..., cit., pág. 38.

¹⁵⁶⁰ OCDE, *Transparencia fiscal en América Latina 2021* ..., cit., pág. 41.

En este sentido, cabe poner de resalto que nuestro país se ha caracterizado por un rol activo en la suscripción e implementación de los tratados internacionales, que, con carácter específico o no, proveen herramientas para la cooperación administrativa en materia tributaria a nivel internacional, especialmente en lo que respecta al intercambio de información. En efecto, la República Argentina cuenta con una variada y extensa red de tratados que le permiten requerir y obtener información fiscalmente relevante que se encuentra ubicada en jurisdicciones foráneas; red que, vale destacar, ha permitido que nuestro país se destaque, entre los países de América Latina, por su práctica administrativa en la materia. A punto tal que, como se ha mencionado, los intercambios de información realizados por el organismo fiscal argentino representan más de la mitad de los efectivizados por todos los países de la región durante el periodo 2014 a 2020.

El notable crecimiento de la herramienta se encuentra estrechamente vinculado con las importantes funciones que le han sido encomendadas; funciones entre las que se encuentra la de posibilitar la correcta gestión de las obligaciones tributarias en un entorno globalizado¹⁵⁶¹. Ahora bien, se insiste cada vez con más fuerza en la necesidad de dotar a los obligados tributarios de información a su servicio o para su protección¹⁵⁶², fundamentalmente ante la existencia de políticas desacompañadas a nivel internacional y en las legislaciones internas que, al alterar lo previsto en los respectivos convenios, generan como consecuencia la doble o múltiple imposición internacional.

Tómese como ejemplo la gran cantidad de modificaciones legales que incorporan a los ordenamientos internos “presunciones”, “ficciones tributarias” o cláusulas anti-abuso, que dan por establecida una base tributaria respecto a la cual el sujeto obligado poco puede hacer por morigerar. Una forma de hacer valer sus derechos, y establecer la correcta cuantía de la obligación, sería precisamente partir de la información que se puede obtener por el uso de los convenios, los que -no debe olvidarse- tuvieron como objetivo explícito

¹⁵⁶¹ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 20.

¹⁵⁶² Conf. CALDERÓN CARRERO, José M., “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE”, en *Ponencias presentadas en el I Congreso Internacional de Derecho Tributario realizado en Lima del 27 al 29 de octubre de 2008, para reflexionar sobre los nuevos temas y reformas en materia tributaria*, Derecho Tributario, Grijley, Lima, 2009.

inicial eliminar la doble imposición y luego, implícitamente o no, evitar el fraude y la evasión.¹⁵⁶³

Cabe destacar que esta utilización del intercambio de información ha evolucionado principalmente a raíz de las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; resoluciones que tienen origen en la obligación de todos los Estados de no dispensar un trato discriminatorio sobre los ciudadanos europeos (art. 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) a la hora de ejercer las libertades reconocidas en los tratados constitutivos de la Unión. Para el tribunal, la restricción de las libertades comunitarias no puede establecerse tomando como justificación la necesidad de proteger la eficacia de los controles fiscales, ni tampoco por el hecho de que la información, necesaria para ejercitar el referido control, pueda encontrarse más allá de las fronteras del Estado. De esta manera, para poder ejercer ese control de manera efectiva, sin producir un trato discriminatorio en función de la residencia del obligado tributario, los Estados miembros cuentan con dos opciones: recurrir al intercambio de información tributaria, o solicitar los datos al propio obligado tributario.

A partir de lo expuesto, resulta razonable interpretar que, para la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el intercambio de información tributaria ofrece protección a los obligados tributarios por dos vías. En primer lugar, impide la posibilidad de establecer medidas discriminatorias, por parte de los Estados miembros, que tengan justificación en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. En segundo lugar, se erige en un requisito indispensable para el reconocimiento mismo de las libertades comunitarias, en razón de que el intercambio de información es el instrumento que posibilita el ejercicio de las mismas, preservando la eficacia de los controles fiscales de los Estados miembros. Se trataría, a juicio de ZAPATERO GASCO, de un protección “indirecta”, ya que genera las condiciones que les permite ver garantizadas sus libertades comunitarias e impide que los Estados miembros, justificándose en la necesidad de preservar sus sistemas de control fiscal, establezcan medidas discriminatorias por razones de residencia.¹⁵⁶⁴

¹⁵⁶³ Conf. DIGÓN, Celia; LEONETTI, Juan Eduardo, “El intercambio de información internacional”, *TR La Ley*, 0003/70064271-1.

¹⁵⁶⁴ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 147.

Lo cual deja el interrogante sobre la posibilidad de que el intercambio de información tributaria ofrezca una protección “directa” a los contribuyentes. Es decir, la posibilidad de que, a través de la utilización de la mentada herramienta, un contribuyente pueda ver protegidos sus derechos o libertades de manera específica.

Para responder el aludido interrogante en el ámbito de la comunidad europea, cabe referir a la sentencia del Tribunal de Justicia en el caso “Haribo/Salinen”¹⁵⁶⁵, en donde se llegó a la conclusión de que los Estados miembros no se encuentran obligados a utilizar el mecanismo de cooperación, aun cuando la información de la que dispongan sea insuficiente para la aplicación de la normativa tributaria doméstica. La apuntada falta de obligatoriedad encontraría sustento en la interpretación del art. 2.1 de la Directiva 77/799/CEE, en cuanto establece que la Autoridad competente “*podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones*”. Esta formulación hipotética -“podrá”- llevó al tribunal a considerar que los Estados miembros no están obligados a instar un intercambio de información, aun cuando tengan dudas acerca de la información aportada por el contribuyente o precisen de la ampliación de dicha información para la determinación de un concreto hecho imponible o la situación económica del obligado tributario.¹⁵⁶⁶

Cabe destacar, en este punto, que la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea resulta de interés para el objeto de la presente investigación, consistente en analizar la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, contempladas en la LIG. Especialmente teniendo en cuenta que estas adoptan el sistema de determinación sobre base “presunta” o imputada, con coeficientes de renta neta que varían en función del tipo de actividad involucrada. Así lo ha establecido el legislador tanto en el título V de la LIG relativo a beneficiarios del exterior, como también en las reglas especiales de fuente previstas en el título I.

Ahora bien, la reseña de antecedentes normativos, formulada en el Capítulo 6, revela que, durante la vigencia de la ley de impuesto a los réditos, el principio general, para sujetos del exterior, era que se permitía la declaración del rédito neto de fuente

¹⁵⁶⁵ TJUE, “Haribo/Salinen vs. Austria”, casos acumulados C-436/08 y C-437/08, sent. del 10 de febrero de 2011.

¹⁵⁶⁶ Conf. LASARTE LÓPEZ, R., *El intercambio de información...*, cit., pág. 517.

argentina sobre base real. Si bien tal principio se vio progresivamente atenuado a lo largo del tiempo, la ley de impuesto a las ganancias lo mantuvo y estableció como principio general hasta la sanción de la ley 23.260 en el año 1985; ley que dispuso que, en caso que no existiera una regla especial de determinación de la ganancia neta de fuente argentina, debía considerarse, como ganancia neta, el 90% de las sumas pagadas a beneficiarios del exterior¹⁵⁶⁷. En consecuencia, puede sostenerse que la ley citada en último término es la que sentó las bases fundantes del sistema impositivo que rige actualmente el tratamiento de las rentas de fuente argentina obtenidas por beneficiarios del exterior; sistema que, vale destacar, se caracteriza por establecer reglas rígidas de ganancia neta -salvo excepciones-, y por imposibilitar la reconstrucción de la renta, sujeta a impuesto, sobre base real.

La rigidez del sistema, y la cuestionable base técnica de los coeficientes de ganancia neta impuestos por el legislador, han motivado importantes cuestionamientos respecto a su constitucionalidad. Los casos jurisprudenciales más importantes fueron resueltos en las décadas de 1940 y 1950. Se trataban -en su mayoría- de acciones promovidas por filiales de importantes empresas cinematográficas, radicadas en el exterior, que cuestionaban el porcentaje de beneficio neto imponible, determinado por la Dirección General de Réditos, en relación a la explotación de cintas cinematográficas en el país. Los planteos de los contribuyentes se sustentaban, fundamentalmente, en la desproporción del aludido porcentaje atendiendo a las peculiaridades de la industria.

Las primeras acciones judiciales tuvieron acogida favorable por parte de tribunal cimero. Este entendió que la “presunción” de ganancia neta, determinada por la Dirección General de Réditos, resultaba desproporcionada y contraria a la realidad comercial de las operaciones bajo análisis. Sin embargo, luego de un cambio normativo en la materia, acaecido en el año 1946 a través de la sanción del decreto-ley 14.338¹⁵⁶⁸, la suerte de las acciones judiciales se tornó adversa. Especialmente en virtud de que las dificultades probatorias, que enfrentaban los contribuyentes para determinar sus réditos netos de

¹⁵⁶⁷ La norma tuvo como finalidad expresa la de “...prever ganancias netas imputadas respecto de todas las rentas obtenidas por beneficiarios del exterior, a fin de superar los inconvenientes que suscitaba el cómputo de gastos y costos realizados en el extranjero por parte de los agentes de retención” (conf. Mensaje del Poder Ejecutivo Nacional, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, 4 de septiembre de 1985).

¹⁵⁶⁸ Ratificado por la ley 12.922 (B.O. 27/6/1947).

fuelle argentina, conspiraron contra los planteos constitucionales que formularon contra las reglas de rédito o ganancia neta de fuente argentina.

En efecto, la Corte Suprema tuvo que decidir, en las causas “Fox Film de la Argentina S.A.” (fallado en el año 1955) y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.” (fallado en el año 2001), respecto a la validez de las mentadas reglas, que eran tachadas de inconstitucionales por resultar violatorias de los derechos de propiedad y de los principios de igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad.

En ambos casos, el tribunal cimero confirmó la constitucionalidad de las reglas de rédito o ganancia neta. En este sentido, destacó que, de no existir tales reglas, resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme a la cual los resultados debían atribuirse a la fuente nacional. Además, señaló que el legislador, ante la condición especialísima en que se desarrollaba el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear -con esa actividad comercial e industrial- una categoría también especial de contribuyentes. No exclusivamente porque fuesen extranjeras las empresas, sino en razón de las formas o maneras como realizaban sus actividades, que no permitían al fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que producen y exhiben películas.

De esta manera, el tribunal cimero formuló una cerrada defensa de las reglas de rédito o ganancia neta aduciendo las dificultades objetivas para controlar y fiscalizar al sujeto del exterior. En un contexto en donde el intercambio internacional de información tributaria era solo un concepto o una expresión de buenos deseos, no cabe más que coincidir con el criterio adoptado por la Corte Suprema.

El interrogante, sin embargo, se presenta en la actualidad. Es que, en el estado de avance del intercambio internacional de información fiscal y teniendo en cuenta que el fisco nacional recurre a la herramienta con gran asiduidad y pericia, parece objetable la pervivencia de la categoría especial de contribuyentes a la cual alude la jurisprudencia de la Corte Suprema en “Fox Film de Argentina S.A.” y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”. Especialmente teniendo en cuenta que, en el ejemplar precedente “García,

María Isabel”¹⁵⁶⁹, el tribunal cimero censuró, tomando en consideración el avance tecnológico operado, la inexplicable perduración en el tiempo de un standard patrimonial en la LIG escogido varias décadas atrás. De esta manera, puede sostenerse que el avance técnico y normativo tiene virtualidad para erigirse en causal de inconstitucionalidad de estándares patrimoniales contenidos en la ley tributaria.

No se ignora, en este punto, que, a pesar del notable avance del intercambio internacional de información fiscal entre administraciones tributarias, las dificultades de fiscalización del contribuyente no residente continúan siendo superiores a las existentes respecto a residentes locales. No se trata, sin embargo, de la dificultad extrema que apuntó la Corte Suprema en la causa “Fox Film de Argentina S.A.”, en donde inclusive refirió a la necesidad de designar representantes en el extranjero para controlar las constancias de libros de las sociedades del exterior¹⁵⁷⁰; modalidad de fiscalización que, inclusive, se encuentra receptada actualmente en el art. 17, 8° párr., de la LIG¹⁵⁷¹. Pero tampoco cabe controvertir que continúa siendo -y probablemente lo sea siempre- comparativamente más dificultoso fiscalizar a los contribuyentes extranjeros.

La cuestión, entonces, radica en determinar si la aludida dificultad justifica mantener el impedimento absoluto, aplicable a los beneficiarios del exterior, de determinar la materia gravada sobre base real.

Al respecto, se entiende que, en el estado actual del desarrollo de la cooperación internacional en materia fiscal, resulta difícil justificar la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, en la LIG. Ello en razón de que, como se ha visto, la administración tributaria tiene actualmente una variada gama de herramientas -entre las que se destaca el intercambio internacional de información

¹⁵⁶⁹ CSJN, “García, María Isabel c. AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 324:411, sent. del 26 de marzo de 2019.

¹⁵⁷⁰ Aunque esa hipótesis, impensable en el año 1955, resulta perfectamente factible en la actualidad a través de, por ejemplo, las inspecciones fiscales conjuntas.

¹⁵⁷¹ El art. 17, 8° párr., de la LIG dispone: “Los sujetos comprendidos en las disposiciones de este artículo deberán presentar declaraciones juradas anuales especiales, de conformidad con lo que al respecto disponga la reglamentación, las cuales contendrán aquella información necesaria para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, así como también información de naturaleza internacional sin perjuicio de la realización, en su caso, por parte de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, de inspecciones simultáneas o conjuntas con las autoridades tributarias designadas por los Estados con los que se haya suscripto un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos”.

tributaria- que, eventualmente, le permite controlar y fiscalizar el contenido de declaraciones juradas que exterioricen hechos imposables o actividades realizadas íntegramente en el exterior.

No se trata, claro, de una cuestión novedosa. Como se ha visto, la adopción del principio de renta mundial, y su profundización a través de la incorporación de las reglas anti-diferimiento, y la adopción de la moderna metodología de precios de transferencia revelan que el legislador entiende perfectamente factible la fiscalización y control de operaciones íntegramente realizadas en el exterior.

Se reitera: no se cuestiona que la LIG establezca, como principio general, que los beneficiarios del exterior tributen, por la obtención de rentas de fuente argentina, sobre la base de coeficientes. El *alivio* de las tareas de la administración tributaria así lo justifica. Lo que parece objetable es que los aludidos sujetos no tengan la posibilidad de declarar la materia imposable sobre base real, salvo en los casos de la obtención de rentas derivadas de arrendamientos o alquileres de inmuebles ubicados en el país, o de la transferencia de bienes situados en el país (art. 104, incs. g y h, de la LIG).

En este sentido, cabe poner de resalto que las excepciones previstas en el art. 104, incs. g y h, de la LIG revelan que, en esos supuestos, el legislador ha permitido que los beneficiarios del exterior declaren su ganancia neta sobre base real porque los gastos a deducir -relacionados a inmuebles y otros bienes situados en el país- son realizados localmente. Por lo que, se especula, resultan fácilmente fiscalizables para la administración tributaria.

De esta manera, se evidencia que la justificación de las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, parece haber mutado a lo largo del tiempo. Desde la imposibilidad o extrema dificultad de fiscalizar hechos imposables o actividades realizadas en el exterior -la cual motivó las sentencias de la Corte Suprema en “Fox Film de Argentina S.A.” y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”-, a la mayor comodidad del organismo fiscal.

Como se ha visto en el capítulo 5, la finalidad *aliviadora* de las reglas de valoración es utilizada habitualmente para justificar su utilización en el ámbito del derecho tributario; finalidad que, vale destacar, ha sido reconocida por el tribunal cimero en “Fox Film de Argentina S.A.” y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”, en donde estimó

razonable que, para la reconstrucción del rédito neto o de la ganancia neta, se recurriera a una regla de valoración rígida (impropiamente denominada presunción).

Si bien la jurisprudencia relativa a esta cuestión es limitada, resulta válido interpretar que el tribunal cimero ha exigido que el alivio a las funciones de fiscalización y control, que puede representar una hipotética regla de valoración, responda a una situación, objetivamente comprobable, en donde las aludidas funciones se encuentren seriamente limitadas por alguna circunstancia particular. Ahora bien, en el examen relativo a la efectiva existencia de serias y objetivas limitaciones en el accionar del organismo fiscal, deben tomarse en consideración dos cuestiones de importancia. Por un lado, debe evitarse que el establecimiento de este tipo de institutos constituya un sustitutivo o un relevo de las obligaciones del estado para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos¹⁵⁷². Por el otro, debe tratarse de un examen dinámico, por lo que no resulta posible justificar la utilización de los institutos bajo análisis aduciendo dificultades técnicas y tecnológicas que, si bien existían décadas atrás, resultan actualmente superables.¹⁵⁷³

Desde esta perspectiva, se advierte que la finalidad aliviadora, que originariamente justificó el establecimiento de las reglas rígidas de ganancia neta para beneficiarios del exterior, parece haberse desvirtuado en virtud de, entre otras cuestiones, los notables

¹⁵⁷² Como se ha puesto de resalto en Capítulo 4, en el marco de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario -celebradas en Bogotá en el año 1985-, se sostuvo que la utilización de las presunciones legales, en el marco del derecho tributario, resulta legítima, entre otras razones, por las dificultades de obtener pruebas directas y por la proliferación de comportamientos evasivos. Pero tal legitimación se formuló con una acertada advertencia. La potestad del Estado, para establecer presunciones, no puede constituir un sustitutivo ni un relevo de sus obligaciones para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Es un imperativo moral y político de los Estados asumir -y no ignorar en cualquiera de sus aspectos- las responsabilidades que les competen. Resolución disponible en <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx> (Última visita realizada el 19 de junio de 2022, a las 16:42).

¹⁵⁷³ La Corte Suprema ha señalado, en el *leading case* “García, María Isabel” (Fallos: 342:411), que el avance tecnológico y la inédita disponibilidad de información deben ser tomadas en consideración a la hora de evaluar la razonabilidad de la legislación tributaria. En este sentido, ha expresado: “...*Es probable que la falta de percepción fina respecto de la subcategorización de los jubilados, incorporando los elementos relevantes de la vulnerabilidad a la capacidad económica inicial, se explique por la reiteración de un standard patrimonial escogido varias décadas atrás en las que era tecnológicamente imposible distinguir -dentro del universo rotulado como ‘jubilados’- entre quienes son vulnerables en mayor o menor medida. Hoy esta diferenciación puede extraerse -cuanto menos en sus trazos más notorios, que es lo que busca el legislador- a partir de la propia información registral en poder del Estado. Bastaría con cruzar los datos de los departamentos previsionales y asistenciales estatales competentes para generar subclasificaciones que conformaran estándares impregnados de justicia y simplificaran la tarea revisora de los tribunales*”.

avances de la cooperación internacional en materia de tributación. Lo cual evidenciaría que las apuntadas reglas traslucen una limitación cuyo mantenimiento no se justifica desde el punto de vista del principio de razonabilidad (art. 28 de la Constitución nacional).

Por otro lado, cabe destacar que si bien resulta controvertible que el contribuyente pueda requerir al Estado que active el mecanismo de intercambio de información tributaria -con el objeto de poder acreditar la información exteriorizada en su declaración jurada-, lo cierto es que se trata de una cuestión de naturaleza procedimental. Por tal motivo, no conmueve el hecho de que, en el plano normativo, la administración tributaria tiene la posibilidad de hacerlo y que, en el plano práctico, su realización no comporta sortear obstáculos de imposible o muy difícil superación.

En lo que respecta a la virtualidad del intercambio de información tributaria en relación a la tributación de los sujetos no residentes, cabe traer a colación lo dispuesto en la legislación española. Como se ha explicado en 6.4.2, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) regula la tributación de las rentas obtenidas, en territorio español, por personas físicas y entidades no residentes en el mentado territorio. En principio, los contribuyentes que obtienen renta, sin mediación de establecimiento permanente, no tienen la posibilidad de compensar pérdidas con futuros beneficios, o con ganancias patrimoniales. Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes dispone que, cuando se trate de contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, se podrá deducir de la base imponible:

- En el caso de las personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006 de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España, y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en el aludido país.
- En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España, y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en el aludido país.

Las reglas referidas *supra* también resultan aplicables a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo (EEE) con el que existe un efectivo intercambio de información tributaria.

De esta manera, la legislación española admite, en el caso de sujetos no residentes que obtienen renta de fuente local sin mediación de establecimiento permanente, la deducción de los gastos previstos en las leyes 35/2006, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. La mentada deducción es admitida en el caso de contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea, o en Estados miembros del Espacio Económico Europeo (EEE) con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria. Lo cual se explica porque, en tales supuesto, se encuentra garantizada la potestad del Estado de verificar las declaraciones juradas de los sujetos no residentes.

En definitiva, se entiende que, a la luz de los notables desarrollos en materia de intercambio internacional de información tributaria y los avances en su puesta en práctica por parte del organismo fiscal, las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, han visto mutar su justificación técnica. De cumplir funciones aliviadoras y anti-elusivas en el pasado, a tutelar la mayor comodidad del organismo fiscal en la actualidad. Lo cual, como se verá *infra*, suscita serias dudas y objeciones respecto a la constitucionalidad de su pervivencia en el sistema de la ley de impuesto a las ganancias.

8.4. CONSTITUCIONALIDAD DE LAS REGLAS DE GANANCIA NETA APLICABLES A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

8.4.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha explicado, existen importantes diferencias entre la conceptualización de la técnica presuntiva, propuesta en la presente investigación, y la adoptada por la jurisprudencia de la Corte Suprema y por la mayoría de la doctrina nacional. Las diferencias apuntadas no se reducen a meras cuestiones terminológicas, sino que tienen incidencia en el análisis jurídico.

En ese entendimiento, se ha formulado, en el Capítulo 2, un análisis particular de los institutos más relevantes que se agrupan bajo el rótulo de “técnicas presuntivas”, con el objeto de estudiar su relación con los principios y garantías de legalidad, capacidad contributiva, razonabilidad, igualdad, generalidad y defensa en juicio. Si bien tal enumeración no agota el listado de principios y garantías constitucionales de la

tributación, sí parece comprender, a la luz de la jurisprudencia del tribunal cimero examinada en el Capítulo 3, los que podrían ser afectados, en su contenido esencial, por la utilización de la técnica presuntiva.

A partir del estudio formulado, puede afirmarse que las presunciones jurídicas y verdades interinas tienen por función principal reestablecer la igualdad de las partes (igualdad de armas, en la doctrina española) en el marco de la relación jurídico-tributaria. Al coadyuvar al ejercicio de las facultades de fiscalización, control y determinación del organismo fiscal, contribuyen a la tutela de los principios de igualdad y generalidad. A su vez, como contemplan el derecho del afectado a probar hechos impeditivos (verdad interina) o directamente amplían los objetos de prueba (presunción jurídica), difícilmente pueda afirmarse que vulneran el derecho de defensa del contribuyente o responsable. Salvo, claro, que consagren una suerte de privilegio probatorio en favor de la administración, en cuyo caso el principio de razonabilidad podría actuar como límite. Esa misma posibilidad probatoria permite juzgar como improbable, en abstracto, la vulneración del principio de capacidad contributiva, atendiendo a que el resultado de su aplicación resultaría atribuible, en principio, a la propia conducta del afectado.

Los institutos presuntivos de carácter sustantivo, por su parte, pueden sub-dividirse entre aquellos cuya aplicación resulta inexorable (normas de remisión, cierto tipo de reglas de valoración), de los que resultan de aplicación condicionada (disposiciones supletorias, cierto tipo de reglas de valoración).

Los primeros cumplen diversas funciones en el ordenamiento jurídico. Se considera que, al coadyuvar al ejercicio de las facultades de fiscalización, control y determinación del organismo fiscal y al combatir la elusión fiscal, contribuyen a la tutela de los principios de igualdad, generalidad y capacidad contributiva. A su vez, como se trata de normas de carácter sustantivo, no se advierte conflicto alguno con el derecho de defensa.

En ese marco, el control constitucional de razonabilidad constituye la herramienta adecuada para poner límites a la utilización de los aludidos institutos o, en su caso, para encauzar interpretativamente su aplicación. Especialmente cuando afectan el contenido esencial de principios y garantías constitucionales.

En efecto, este tipo de normas puede ciertamente generar tensiones o conflictos con el principio de capacidad contributiva. Las normas de remisión, en razón de que pueden equiparar hechos que evidencian capacidades contributivas diferentes. Las reglas de

valoración, puesto que representan, por definición, un cierto alejamiento de la capacidad contributiva real del contribuyente o responsable; alejamiento que, cuando no se encuentra adecuadamente justificado, resulta lesivo del mentado principio.

En similar orden de ideas, se interpreta que los institutos bajo examen también pueden generar conflictos con el principio de igualdad. Las normas de remisión, porque pueden equiparar situaciones que, desde la óptica de la capacidad contributiva involucrada, deberían ser diferenciadas. Las reglas de valoración, ya que resulta factible que, en contradicción con el mentado principio, unifiquen el tratamiento tributario de hechos o actividades heterogéneos que evidencian capacidades de contribuir que deberían ser diferenciadas.

Por otro lado, los institutos de carácter sustantivo o material, cuya aplicación resulta condicionada, cumplen funciones análogas a los de aplicación inexorable. Es decir, pueden cumplir funciones anti-elusivas, de simplificación o, en su caso, de alivio de las labores de fiscalización y control de la administración tributaria. De esta manera, al coadyuvar al ejercicio de las aludidas labores y combatir la elusión fiscal, contribuyen a la tutela de los principios de igualdad, generalidad y capacidad contributiva. A su vez, como se trata de normas de carácter sustantivo, tampoco se advierte conflicto alguno con el derecho de defensa.

Lo que los distingue de los institutos de aplicación inexorable es el grado de tensión y conflicto que pueden llegar a generar con los principios y derechos constitucionales bajo análisis. Ello en razón de que, al ser su aplicación condicionada, las mentadas tensiones deben ser matizadas, atendiendo a que podría sostenerse que, en último término, es la conducta (omisiva, insuficiente o negligente) del afectado la que desencadena su aplicación. Asumiendo, claro, que se otorga al contribuyente o responsable una real posibilidad probatoria de impedir la aplicación del instituto en cuestión.

En lo que respecta puntualmente a la naturaleza de las reglas de ganancia neta aplicables a beneficiarios del exterior, se ha concluido que se trata de auténticas reglas de valoración de naturaleza sustantiva. Ello en razón de que no se ocupan de la acreditación de hechos, sino que actúan en un momento posterior, al asignar un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible.

En lo que respecta a las “presunciones absolutas” de ganancia neta, se tratan, en rigor de verdad, de reglas de valoración de aplicación inexorable. Si el beneficiario del

exterior obtiene el tipo de renta tipificada por la regla, entonces debe aplicarse el porcentaje allí establecido. Con independencia de cualquier otro tipo de consideración o circunstancia. En cambio, en el caso de las llamadas “presunciones relativas” de ganancia neta, se trata, en realidad, de reglas de aplicación condicionada, ya que el contribuyente tiene la opción de declarar la ganancia sobre base real (*v.gr.* art. 104, incs. g y h, de la LIG).

A partir de la dilucidación de la naturaleza jurídica de las reglas de ganancia neta, puede sostenerse, en línea con las conclusiones arribadas en el Capítulo 4, que estas pueden entrar en conflicto con los principios de razonabilidad, capacidad contributiva e igualdad. Especialmente, cuando suponen un injustificado apartamiento de la realidad económica y comercial subyacente, o traslucen tratamientos diferenciales carentes de fundamento. En cambio, su naturaleza sustantiva descarta la existencia de conflictos con el derecho de defensa de los contribuyentes o responsables.

A continuación, entonces, se abordará el análisis de la compatibilidad de las reglas de ganancia neta, aplicable a beneficiarios del exterior, con los aludidos principios constitucionales. A tal efecto, se tomará especialmente en consideración la evolución normativa y técnica acaecida desde la incorporación de las mentadas reglas a la ley de impuesto a los réditos. Ello en el entendimiento de que el control de constitucionalidad requiere dilucidar la razón de su introducción en el marco de la ley de impuesto a los réditos y de la LIG, las funciones que cumplen en el sistema tributario y la razonabilidad de su mantenimiento en la actualidad. Esto último en razón de que, como ha sostenido el tribunal cimero en “García, María Isabel”¹⁵⁷⁴, el avance técnico y normativo tiene virtualidad para erigirse en causal de inconstitucionalidad de estándares patrimoniales contenidos en la ley tributaria.

¹⁵⁷⁴ “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 342:411.

8.4.2. COMPATIBILIDAD DE LAS REGLAS DE GANANCIA NETA CON EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

8.4.2.1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DEL PRINCIPIO

El principio de razonabilidad constituye un principio general del derecho, por lo que el operador jurídico debe buscar la maximización de la razonabilidad, ya sea en la sanción de cualquier acto normativo, en la interpretación, en su aplicación y control. En este sentido, cabe poner de resalto que el análisis de la validez constitucional de una norma no puede limitarse a un mero control formal o adjetivo. Es necesario un control constitucional de razonabilidad y proporcionalidad sobre el contenido de la norma: los medios arbitrados y sus fines, y su respeto por los derechos fundamentales¹⁵⁷⁵. Se trata, vale destacar, de un control de constitucionalidad con un sesgo sustantivo.

El control sobre el contenido o la sustancia de una norma se hace teniendo en consideración la finalidad o finalidades de esta, y los medios empleados, y analizando la relación entre unos y otros, y su conformidad con la Constitución¹⁵⁷⁶. Este control se conoce como la exigencia de razonabilidad o proporcionalidad de las leyes. Como bien apunta GARCÍA VIZCAÍNO, se distinguen dos tipos de razonabilidad e irrazonabilidad jurídica: la de ponderación y la de selección.¹⁵⁷⁷

Para que exista razonabilidad de la ponderación, debe haber cierta igualdad o equivalencia axiológica entre el antecedente y el consecuente de endonorma y perinorma. Se trata de un caso de razonabilidad de la imputación, que, en el derecho estadounidense, se conoce como *balance of convenience rule*. A la razonabilidad de la ponderación alude la teoría de los tributos confiscatorios elaborada por la Corte Suprema de Justicia, ya que debe establecerse si a determinado hecho impositivo, como hecho antecedente de una endonorma, puede imputársele un tributo con monto exorbitante. Para lo cual es necesario examinar si existe equilibrio, proporción, igualdad entre el hecho antecedente y la prestación.¹⁵⁷⁸

La razonabilidad de la selección, por su parte, se refiere a la valoración de ciertas circunstancias del caso para elegir unas y eliminar otras en la determinación del hecho

¹⁵⁷⁵ Conf. SAPAG, Mariano, “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 6.

¹⁵⁷⁶ Conf. SAPAG, Mariano, “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 6.

¹⁵⁷⁷ Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Razonabilidad de...”, cit.

¹⁵⁷⁸ Conf. LINARES, Juan F., *Razonabilidad de las leyes...*, cit., págs. 167 y 180.

antecedente al cual se imputa una consecuencia¹⁵⁷⁹. Esta especie se encuentra emparentada con el principio de igualdad, de larga evolución, en cuanto a su significación, en la jurisprudencia de la Corte Suprema.

CORTI, por su parte, señala que existe una tercera limitación, al poder tributario y a los derechos subjetivos del fisco, que puede ser encuadrada dentro del estándar constitucional de razonabilidad. Puntualmente, refiere a la exigencia de que los instrumentos tributarios sean coherentes -tanto en su diseño como en su aplicación- con su matriz técnica o esencia económico-jurídica¹⁵⁸⁰. De esta manera, resultaría incoherente que el legislador crease un tributo trasladable al consumo y prohibiese su traslación mediante, por ejemplo, la fijación o mantenimiento de tarifas o precios que no lo contemplen en la composición del costo, al convertirlo así en un tributo directo a la renta en oposición a su naturaleza y función propias.¹⁵⁸¹

De acuerdo a la jurisprudencia del tribunal cimero, el principio de razonabilidad exige: 1) que la norma persiga una finalidad constitucional; 2) que los medios sean adecuados (exigencia de eficacia) con respecto a los fines; 3) que los fines guarden algún grado de proporcionalidad con respecto a los fines; y 4) que no se alteren los derechos fundamentales. Además, cabe tener presente que, de acuerdo a la mentada jurisprudencia, no constituye función de los jueces juzgar acerca de la oportunidad, mérito o conveniencia de la medida, lo cual excluiría la posibilidad de realizar un juicio de necesidad.¹⁵⁸²

Si bien el principio de razonabilidad suele aplicarse con gran flexibilidad, puede sostenerse que conduce siempre al análisis de la relación entre los medios y los fines de una norma y su compatibilidad con el ordenamiento constitucional. La regulación de los derechos fundamentales -el ejercicio del poder de policía- encuentra una valla infranqueable. Para ser razonable, los medios deben guardar una relación adecuada y proporcionada con los fines, y, además, la medida no debe alterar el “contenido esencial” de los derechos y las garantías constitucionales.¹⁵⁸³

¹⁵⁷⁹ Conf. LINARES, Juan F., *Razonabilidad de las leyes...*, cit., págs. 151/152.

¹⁵⁸⁰ Conf. CORTI, Aristides H., *Estudios de derecho constitucional...*, cit., pág. 293.

¹⁵⁸¹ Conf. EGUEZ, Herminia y SIMESSEN DE BIELKE, Sergio A., ob. cit., pág. 411.

¹⁵⁸² Conf. SAPAG, Mariano, A. “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 21.

¹⁵⁸³ Conf. SAPAG, Mariano, A. “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 23.

8.4.2.2. ALCANCES DEL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD RELATIVO AL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

El control constitucional que permite el principio de razonabilidad se traduce en un análisis de la relación razonable y proporcionada entre los medios arbitrados y los fines del acto normativo. El referido análisis exige -en principio- evaluar la legitimidad constitucional de los fines de la norma, la idoneidad de los medios para alcanzar aquellas finalidades, la indispensabilidad de la medida, la proporcionalidad entre los medios (costos) y los fines (beneficios) de la medida, y la compatibilidad general con el resto de los fines constitucionales plasmados en los derechos fundamentales.¹⁵⁸⁴

El control constitucional de razonabilidad opera como criterio sustancial de control en la aplicación e interpretación del derecho. En función de ello, cabe analizar, en primer lugar, la norma, de modo que esta guarde una relación razonable entre los medios y los fines legítimos o constitucionales. En segundo lugar, para que la norma sea constitucionalmente válida, corresponde que la misma -y, con esto, la finalidad o finalidades propuestas y los medios empleados para conseguirlas- esté de acuerdo con el resto de las finalidades constitucionales y sus principios (para lograr también la optimización de estos). En este sentido, un completo control constitucional de razonabilidad debe incluir el examen acerca de la afectación de los derechos fundamentales y su contenido esencial.¹⁵⁸⁵

El control en cuestión se realiza aplicando una serie de reglas o juicios a las leyes que son sometidas a su rigor en un caso contencioso. De acuerdo con el sistema de los tres sub-principios de la jurisprudencia continental, corresponde analizar la razonabilidad o proporcionalidad de una medida aplicando los siguientes juicios en forma escalonada y excluyente¹⁵⁸⁶:

- A. *El juicio o sub-principio de adecuación (o idoneidad)*. En primer lugar, corresponde detectar la finalidad de la medida, para determinar si es constitucional y socialmente relevante. Una vez detectado el fin, se debe analizar si el medio es idóneo

¹⁵⁸⁴ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 46.

¹⁵⁸⁵ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 183/184.

¹⁵⁸⁶ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 186/187.

para alcanzarlo. Se trata de un juicio de eficacia, es decir, el medio debe lograr, de algún modo, la finalidad propuesta.

- B. *El juicio o sub-principio de necesidad (o indispensabilidad)*. Debe examinarse el grado de proporcionalidad de la medida con respecto a otras igualmente eficaces o más eficaces aún. Para ello, se buscan otras medidas igualmente eficaces o más eficaces aun¹⁵⁸⁷. Una medida más eficaz no necesariamente atravesará este *test*, ya que lo que se busca mediante este es la eficiencia, es decir, que la medida más eficaz y más proporcionada. Si existen otras medidas más eficientes, la implementada no superará este juicio y deberá ser declarada inconstitucional.¹⁵⁸⁸

- C. *El juicio o sub-principio de proporcionalidad en sentido estricto*. Requiere que la medida mantenga una “relación razonable” con la finalidad. Se examina la relación costo-beneficio de la medida con respecto a su finalidad. Es decir, entre lo obtenido mediante la medida y lo que se impide por ello. Sin embargo, para un examen completo de razonabilidad, se debe insertar aquí el juicio de alteración o afectación del contenido esencial.¹⁵⁸⁹

A partir de ello, se entiende que los juicios del control de razonabilidad pueden ser desglosados en siete preguntas¹⁵⁹⁰ que el operador debe plantearse:

- a) ¿Cuáles son las finalidades mediatas e inmediatas de la norma?
- b) La finalidad, ¿es constitucional?
- c) La finalidad, ¿es socialmente relevante?
- d) ¿Es adecuado el medio empleado?
- e) ¿Es necesario, o indispensable, el medio empleado?
- f) ¿Es proporcionada la medida con respecto a los fines?
- g) ¿Respeto el contenido esencial de los derechos en juego?

¹⁵⁸⁷ En general, la doctrina y jurisprudencia señalan que la medida adoptada debe ser la “menos restrictiva” de un derecho entre otras igualmente eficaces (conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 186 -nota al pie n° 121-).

¹⁵⁸⁸ De acuerdo a SAPAG, Mariano A. (“El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 187 -nota al pie n° 122-), la Corte Suprema no aplica este principio. Ello en razón de que considera que las razones de mérito, oportunidad o conveniencia de una norma no son justiciables (Fallos: 199:483; 247:121).

¹⁵⁸⁹ Conf. TOLLER, Fernando M., ob. cit., pág. 1271.

¹⁵⁹⁰ El modelo, conforme a estas siete preguntas, es tomado del profesor Fernando TOLLER, tal como lo expone en sus clases de Derecho Constitucional.

Como bien apunta SAPAG, las preguntas a), b) y c) pueden unificarse en un solo juicio acerca de la finalidad de la norma. El punto d) constituye el juicio de adecuación de la norma. El punto e), el juicio de necesidad. La pregunta f), el juicio de proporcionalidad. Y la pregunta g), el juicio de afectación o alteración del contenido esencial de los derechos en juego. De este modo, puede sostenerse que el control de razonabilidad supone cinco juicios.¹⁵⁹¹

Asimismo, cabe poner de resalto que el control constitucional de razonabilidad debe realizarse tanto sobre la letra de la ley como sobre los casos de aplicación. Una norma puede ser irrazonable respecto a una situación particular de aplicación y, por ello, podrá ser declarada inconstitucional respecto del caso concreto. Es decir que la ley, considerada en forma abstracta, puede resultar adecuada, necesaria y proporcionada. Pero, analizada en el caso concreto, puede ocurrir que no supere alguno de estos juicios. En caso que el juez detecte la falta de razonabilidad de la aplicación de la ley en el caso concreto, está obligado a declarar la inconstitucionalidad y puede invalidar una parte de la disposición manteniendo vigente la otra para el caso en análisis.¹⁵⁹²

8.4.2.3. EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD Y EL CONTROL DE LA UTILIZACIÓN DE LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

SAPAG sostiene que, en lo que respecta al derecho tributario, el principio de razonabilidad es un principio de ordenación y un principio de aplicación. Como principio de ordenación, se trata de un principio de justicia en la creación y control de la norma tributaria sustantiva. Es decir, de los elementos que constituyen la obligación tributaria: objetivo o material, subjetivo, temporal, espacial y cuantitativo. Se trata de un principio de justicia fiscal autónomo, que juega a la par de los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad e igualdad tributaria, entre otros.¹⁵⁹³

Si bien la Corte Suprema ha aplicado el principio en numerosas oportunidades, con el objeto de evaluar la relación entre los medios y fines de la norma y su compatibilidad general y sustancial con el ordenamiento constitucional, lo cierto es que tal aplicación no

¹⁵⁹¹ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 187.

¹⁵⁹² Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 188/189.

¹⁵⁹³ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 48.

ha sido tan marcada en casos de regulación de la propiedad o de derechos de contenido económico¹⁵⁹⁴. Frente a este tipo de cuestiones, el tribunal cimero ha adoptado una actitud de deferencia de la cuestión en el poder legislativo o administrador del Estado¹⁵⁹⁵, que se halla investido de facultades discrecionales suficientes para resolver la cuestión con mayor capacidad técnica. Sin embargo, prevalece la idea de que un ejercicio arbitrario de las citadas facultades -en la medida que se vean alterados derechos constitucionales, o que resulte ser una medida manifiestamente inadecuada y desproporcionada- importa una inconstitucionalidad que los jueces deben atender.¹⁵⁹⁶

Lo cierto es que la Corte Suprema ha sostenido tradicionalmente que el control de constitucionalidad de las normas fiscales debe ser atenuado en función de la importancia del fin al que atienden¹⁵⁹⁷. A partir de lo expuesto, SAPAG sintetiza una serie de cánones, extraídos de la jurisprudencia del tribunal cimero, por los cuales se rige el principio de razonabilidad en materia tributaria, a saber:

- Se “presume” la constitucionalidad y legitimidad de la norma o acto, que solo puede ser destruida mediante la acreditación de una arbitrariedad o falta de razonabilidad manifiesta.
- El medio debe ser idóneo para cumplir los fines generales constitucionales, pero este juicio no puede motivarse en consideraciones de orden político o de ideología económica.
- En principio, debe mitigarse o excluirse el juicio de necesidad. Es decir, de la comparación con medios alternativos idóneos más benignos para alcanzar el fin propuesto, salvo que la arbitrariedad sea manifiesta.
- Por el carácter general de la finalidad de la norma, es posible deducir que la gran mayoría de los preceptos tributarios, con fines recaudatorios, superarán el juicio de proporcionalidad, por lo que también este juicio se encuentra mitigado -salvo desproporción manifiesta-.

¹⁵⁹⁴ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., págs. 52/53.

¹⁵⁹⁵ La Corte Suprema ha adoptado el criterio de “deferencia” en los casos “Hooft” (Fallos: 327:5118, sent. del 16 de noviembre de 2004), “Gottschau” (Fallos: 329:2986) y “Partido Nuevo Triunfo” (Fallos: 332:433), entre otros.

¹⁵⁹⁶ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 53.

¹⁵⁹⁷ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 54.

- Ninguna medida puede alterar o afectar el contenido esencial de los derechos implicados. Especialmente cuando se encuentran en juego derechos constitucionales con contenido extra-patrimonial, tales como el derecho a la igualdad, intimidad, la libertad de expresión, la libertad de prensa, la vida, etc.
- Si la norma tributaria persigue finalidades extra-fiscales o simplemente se aleja del fin recaudatorio que las normas tributarias deberían guardar conforme al principio de capacidad contributiva, se justifica la aplicación de una intensidad mayor del control de razonabilidad.¹⁵⁹⁸

Ahora bien, resulta innegable que la sentencia de la Corte Suprema, dictada en el caso “Hermitage”, constituye un hito fundamental en el análisis de la compatibilidad de la utilización de la técnica presuntiva en materia tributaria con el principio de razonabilidad. En el citado precedente, la mayoría del tribunal sostuvo que el nacimiento de la obligación tributaria se había sujetado a la “presunción” de una ganancia mínima, y esta inferencia tenía sustento en la existencia, en poder de cierta clase de sujetos, de aquellos bienes computables que constituían su activo. En ese marco, postuló que la “presunción absoluta” de renta, establecida en la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta, producía un resultado inequitativo en el caso que la renta, “presumida” por el legislador, no existiese. Por tal motivo, concluyó que *“el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura no respeta el principio de razonabilidad de la ley”* y, por tanto, *“las normas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso”*.

De la reseña formulada se advierte que el tribunal cimero efectuó el juicio de adecuación o idoneidad en el momento de aplicación de la ley¹⁵⁹⁹, y no al momento de su aprobación. Es decir, declaró la falta de razonabilidad de la ley en virtud de los resultados obtenidos en su aplicación, y no porque hubiese sido irrazonable en el ámbito de las previsiones contenidas en la ley. De esta manera, se apartó de lo sostenido en los

¹⁵⁹⁸ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., págs. 55/56.

¹⁵⁹⁹ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El principio de capacidad contributiva...”, cit., pág. 128.

precedentes “Vega”¹⁶⁰⁰, “Agnese”¹⁶⁰¹, “Bodegas y Viñedos Rubino”¹⁶⁰² y “Cámara de Comercio, Industria y Producción”¹⁶⁰³, en los cuales había concluido que la razonabilidad de la ley debía analizarse al momento de su aprobación, a fin de evitar valoraciones en mérito a factores extraños.¹⁶⁰⁴

Es decir que, para la Corte Suprema, el establecimiento de una “presunción absoluta” de ganancia (medio empleado) no resultaba razonable a la luz de la finalidad perseguida por el legislador; finalidad consistente en inducir el pago del impuesto a las ganancias o, en su caso, gravar la rentabilidad mínima que obtienen los activos afectados a la actividad del contribuyente. Y el medio empleado resultaba irrazonable o inequitativo al acreditarse que la renta presumida *“lisa y llanamente, no ha existido”*.¹⁶⁰⁵

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que, a partir de “Hermitage S.A.”, el principio de razonabilidad se ha erigido como un claro límite a la utilización indiscriminada de la técnica presuntiva en materia tributaria. En efecto, el tribunal cimero parece haber creado una suerte de categoría sospechosa, en donde, ante la constatación de que la norma bajo cuestionamiento constituye una “presunción” o “ficción”, corresponde al Estado demostrar su razonabilidad y compatibilidad con los derechos y garantías constitucionales. La sentencia dictada en la causa “Mera, Miguel Ángel”, en donde enfatizó que el organismo recaudador no había esgrimido argumentos de peso que demostraran la razonabilidad del art. 2º de la ley 25.345, constituye un fiel ejemplo de lo expuesto.¹⁶⁰⁶

En este sentido, cabe destacar que, atendiendo a que el principio de capacidad contributiva constituye un principio fundamental del derecho tributario -fundamento de la imposición y de la justicia fiscal-, una excepción al citado principio debe juzgarse con

¹⁶⁰⁰ CSJN, “Vega, Andrés Roberto y otro c/ Inst. Nac. De Vitivinicultura s/ acc. de inconst.”, Fallos: 311:1565, sent. del 23 de agosto de 1988.

¹⁶⁰¹ CSJN, “Agnese, Miguel Ángel c/ The First National Bank of Boston s/ acc. de reinc. ley 23.523”, Fallos: 321:3081, sent. del 24 de noviembre de 1998.

¹⁶⁰² CSJN, “Bodegas y Viñedos Rubino Hnos. S.A.C.I.F.I.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad”, Fallos: 322:2780, sent. del 1º de noviembre de 1999.

¹⁶⁰³ CSJN, “Cámara de Comercio, Industria y Producción c/ Administración Federal de Ingresos Públicos”, Fallos: 325:669, sent. del 16 de abril de 2002.

¹⁶⁰⁴ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El principio de capacidad contributiva...”, cit., págs. 128/129.

¹⁶⁰⁵ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El principio de capacidad contributiva...”, cit., págs. 129/130.

¹⁶⁰⁶ CSJN, “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) c/ DGI s/”, M. 1328. XLVII. REX, sent. del 19 de marzo de 2014, considerando 12.

extrema prudencia. Se justifica entonces un escrutinio estricto de las “presunciones” que configuren excepciones o restricciones al principio de capacidad contributiva.¹⁶⁰⁷

Por tal motivo, se ha postulado en la presente investigación que la técnica presuntiva debe someterse a un control de razonabilidad más intenso, especialmente cuando resulta susceptible de alterar el principio de capacidad contributiva. En ese marco, se interpreta que, en el fallo “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I. c/ DGI”¹⁶⁰⁸, la Corte Suprema consideró que, en materia de beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local gravadas, el único medio idóneo, para asegurar la determinación y cobro del impuesto a las ganancias, era el de la “presunción absoluta”. Es decir, no encontró alternativas idóneas más benignas que la implementada por el legislador. Más allá del resultado, parece claro que el control de razonabilidad parecería ser más intenso que de costumbre, pues el tribunal cimero se valió de juicios -particularmente, de un juicio de necesidad- que normalmente excluye en aras de una autolimitación y actitud de deferencia en el poder legislativo.¹⁶⁰⁹

En definitiva, puede sostenerse, a partir del estudio de la jurisprudencia de la Corte Suprema formulado en el Capítulo 3, que la técnica presuntiva ha sido erigida como una suerte de “categoría sospechosa” ante la potencial vulneración de otros principios constitucionales, especialmente el principio de capacidad contributiva. Lo cual habilita un control de razonabilidad más intenso que el generalmente aplicado en lo que respecta a normas tributarias.

8.4.2.4. ANÁLISIS DE LA RAZONABILIDAD DEL SISTEMA DE REGLAS DE GANANCIA NETA APLICABLE A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

8.4.2.4.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha visto, el control de razonabilidad de las reglas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, exige su evaluación a la luz de una serie de reglas o juicios. Si bien no se ignora que el juicio de necesidad ha sido generalmente excluido del control de razonabilidad, se entiende que el tribunal cimero lo ha utilizado al examinar la constitucionalidad de la aplicación de la técnica presuntiva en materia tributaria.

¹⁶⁰⁷ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 63.

¹⁶⁰⁸ Fallos: 324:920.

¹⁶⁰⁹ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 63.

Especialmente cuando esta puede afectar el principio de capacidad contributiva, lo cual - a su vez- obliga a ser particularmente riguroso en el examen relativo al juicio de afectación del contenido esencial de los derechos regulados.

A continuación, entonces, se formulará un análisis de las reglas de ganancia neta comprensivo de las reglas o juicios que conforman el control de razonabilidad, con especial énfasis en los juicios de necesidad y de afectación del contenido esencial de los derechos regulados. Todo ello en línea con el control sustantivo y agravado aplicable a la técnica presuntiva aplicable a la determinación de la materia imponible. Se destaca, finalmente, que el análisis que se formula distingue entre las reglas rígidas de ganancia neta y las de aplicación condicionada, ya que, si bien ambas constituyen reglas de valoración, su diferente estructura puede ciertamente incidir en su resultado.

8.4.2.4.2. EL JUICIO DE FINALIDAD

El juicio de finalidad exige, para un correcto control de constitucionalidad sobre la base de la razonabilidad, investigar y determinar la finalidad o las finalidades que persigue la norma. Resulta preciso, entonces, formular una interpretación teleológica, por lo que se impone tener presente, entre otros aspectos, las circunstancias fácticas y jurídicas extrínsecas a la sanción de la norma.

Debe tomarse en consideración tanto la finalidad mediata como la inmediata. La primera es la que surge de la propia ley, luego de realizar una interpretación teleológica. La segunda es la que se logra a partir de la finalidad inmediata, y se puede llegar a un ordenamiento jurídico superior. Puede ser el logro de un determinado objetivo constitucional, puede consistir en la función que cumple la norma dentro de un determinado campo del derecho, etc.¹⁶¹⁰. También corresponde verificar si la finalidad de la norma se conforma a la Constitución, no está prohibida explícita o implícitamente y si es socialmente relevante.¹⁶¹¹

En este sentido, puede sostenerse que la Corte Suprema ha admitido, por lo menos, tres razones que justificarían, en principio, la utilización de la técnica presuntiva en

¹⁶¹⁰ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 189/190.

¹⁶¹¹ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 190.

materia tributaria: el alivio de la carga probatoria que pesa sobre la administración fiscal, el combate de la elusión o evasión y la simplificación del ordenamiento y la gestión tributaria. Cada una de ellas, claro, con sus límites. De esta manera, el tribunal cimero ha dejado de aplicar la norma *aliviadora* cuando genera un resultado injusto (“Tevelam S.R.L.”); ha censurado la norma *anti-elusiva* cuando desconoce absolutamente la realidad económica (“Mera, Miguel Ángel”); y ha cuestionado la norma *simplificadora* cuando, en su implementación, soslaya aspectos de la realidad que, en su consideración económica, deberían ser relevantes a la luz del principio de capacidad contributiva (“Hermitage S.A.”).

Se destaca, en este punto, que las aludidas razones no son completamente separables unas de otras. Así, resulta probable que el alivio de la carga probatoria, en cabeza del fisco, comporte una simplificación de la normativa y, a la vez, coadyuve a combatir conductas elusivas. El combate de la elusión o evasión, por su parte, puede materializarse, por ejemplo, a través de un alivio de la carga probatoria en cabeza del organismo fiscal. La simplificación del ordenamiento, además, puede tornar más fácil la fiscalización del tributo en cuestión, lo cual ayudaría a combatir la elusión o evasión.

En este sentido, cabe tener presente que, tal como se ha estudiado en el Capítulo 6, la instauración del sistema de reglas de ganancia neta tuvo por objeto superar las complejas controversias suscitadas en relación a la determinación de la materia imponible cuando intervenían sujetos del exterior. En un escenario signado por la alta conflictividad y la carencia de herramientas técnicas para reconstruir la base imponible atribuible a estos, la progresiva incorporación de reglas rígidas de rédito o ganancia neta parece haber constituido una solución plausible por parte del legislador.

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que las reglas de ganancia neta, sean de aplicación inexorable o condicionada, cumplen funciones anti-elusivas, de simplificación y también de alivio de las labores de verificación y control de la administración tributaria. A partir de ello, resulta razonable interpretar que su finalidad mediata consiste en contribuir al cumplimiento de los principios constitucionales de igualdad y generalidad, en razón de que asegura, en determinados supuestos considerados especialmente complejos, la eficaz aplicación del tributo.

Resulta incontrovertible que las apuntadas finalidades resultan conformes a la Constitución nacional. Es que no resulta discutible, a la luz de la jurisprudencia del

tribunal cimero, que el alivio de las tareas de fiscalización del organismo recaudador, la lucha contra la elusión y la simplificación del ordenamiento constituyen finalidades constitucionalmente tuteladas. Sin perjuicio de ello, resulta interesante puntualizar que las dos primeras finalidades mencionadas han perdido entidad merced al notable progreso técnico y normativo acaecido desde la originaria incorporación de las mentadas reglas en la antigua ley de impuesto a los réditos.

8.4.2.4.3. EL JUICIO DE ADECUACIÓN

El juicio de adecuación o idoneidad analiza la eficacia de los medios adoptados frente a la finalidad perseguida por la norma. De esta manera, una norma que establezca medios que no sean capaces de lograr la finalidad deseada, debe ser declarada inconstitucional por irrazonable¹⁶¹². El análisis en cuestión debe realizarse en el momento y las circunstancias de la aplicación de la norma. De modo que, si era inadecuada al momento de su sanción, pero resulta adecuada posteriormente, es razonable. Debe analizarse en forma abstracta, si es que en general los medios no logran la finalidad, o en el caso concreto. Es decir, si para tal situación o para determinado sujeto, la norma es inadecuada.

Teniendo en cuenta las finalidades que motivaron la instauración de las reglas de ganancia neta, se entiende que el medio escogido resulta adecuado para alcanzarlas. Es decir, el establecimiento de coeficientes de ganancia neta -sea que resulten de aplicación inexorable u opcional- resulta idóneo para aliviar las tareas de fiscalización a cargo del organismo fiscal, combatir la elusión fiscal y simplificar el ordenamiento tributario. Ello en razón de que la aplicación de las mentadas reglas simplifica el cálculo del tributo y dispensa al fisco de la labor de verificar declaraciones juradas y de controlar la existencia de sus respectivos respaldos. La simplificación de la gestión del tributo, por su parte, permite reducir las probabilidades de realización de maniobras elusivas o evasivas por parte de los contribuyentes o responsables.

¹⁶¹² Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., págs. 190/191.

A partir de lo expuesto, no cabe controvertir que las reglas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, resultan idóneas para lograr las finalidades perseguidas por el legislador, por lo no que cabe objetar su razonabilidad en este aspecto.

8.4.2.4.4. EL JUICIO DE NECESIDAD

El juicio de necesidad indaga si la norma bajo análisis es la que menos restringe el derecho fundamental, en comparación con otras normas eficaces¹⁶¹³. BERNAL PULIDO, en cambio, sostiene que la medida debe ser la más benigna entre otras medidas igualmente eficaces.¹⁶¹⁴

El juicio de necesidad funciona como una suerte de control de calidad de las normas que regulan los derechos fundamentales. Es una exigencia del principio de razonabilidad que la norma, que se adopte para alcanzar la finalidad requerida, sea la mejor y no solo eficaz (adecuada). En ese marco, resulta necesario considerar las circunstancias de la medida: tiempo, modo y lugar. La norma razonable será, entre otras cosas, la que resulte más económica, la que logre la finalidad en el menor tiempo posible, la que conlleve los menores costos y esfuerzos para la comunidad, la que regule la menor cantidad de supuestos de hecho y sujetos alcanzados, etc.

En este sentido, BIDART CAMPOS enseñaba que, para saber si una medida (*v.gr.* norma, acto, etc.) es razonable o no lo es, no basta verificar si esa medida es conducente al fin propuesto. En rigor de verdad, hay que añadir un recaudo indispensable, cual es el de que, además de conducente, no sea el medio más gravoso (entre varios posibles) para los derechos que la medida compromete o restringe.¹⁶¹⁵

Si bien a partir del *leading case* “Hermitage S.A.” parece haberse agravado el control de razonabilidad cuando se analizan presunciones y ficciones en materia tributaria, cabe indagar si tal estándar resultaría aplicable a las reglas de ganancia neta; reglas que, como se ha concluido en el Capítulo 6, constituyen auténticas reglas sustantivas de valoración. En este sentido, se entiende que la clave para responder a tal interrogante consiste en indagar el verdadero sentido y alcance de la doctrina

¹⁶¹³ SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 192.

¹⁶¹⁴ Conf. BERNAL PULIDO, Carlos, ob. cit., pág. 734.

¹⁶¹⁵ Conf. BIDART CAMPOS, Germán J., “Trámites municipales...”, cit.

interpretativa sentada en el mentado precedente, la cual refiere fundamentalmente al principio de capacidad contributiva y su virtualidad jurídica.

En ese marco, se interpreta que el aludido principio exige que, en la configuración de la base imponible del tributo, el legislador intente una aproximación razonablemente exacta de la manifestación de capacidad contributiva que se pretende gravar. Y, como natural consecuencia de tal premisa, solo circunstancias excepcionales podrían justificar el establecimiento de técnicas presuntivas, o de cualquier otro tipo de normas materiales que ignoren o prescindan -aunque sea parcialmente- de tal manifestación real.

En consecuencia, se entiende que, a partir de “Hermitage S.A.”, las reglas de valoración, al suponer -por definición- un alejamiento de la capacidad contributiva real, deben encontrarse comprendidas en el estricto juicio de razonabilidad propugnado por el tribunal cimero para el análisis constitucional de la técnica presuntiva. Desde esta perspectiva, resulta posible evaluar si el medio elegido por el legislador -el establecimiento de un coeficiente de ganancia neta- resulta desproporcionado o inadecuado para los fines legislativos buscados.

Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que, como se ha destacado en el Capítulo 7, las reglas de valoración han suscitado serias dudas respecto a su constitucionalidad. Principalmente, debido a que su utilización conlleva un relativo alejamiento del principio de capacidad contributiva. Ello en razón de que esta no es medida en consideración de valores reales, sino por referencia a determinados signos, índices, módulos o porcentajes previamente fijados.¹⁶¹⁶

Al respecto, se entiende que, si el análisis se circunscribe estrictamente al juicio de necesidad, las reglas rígidas de ganancia neta no superan el apuntado juicio. Ello en razón de que, en el estadio actual de evolución técnica y normativa, existen otros medios claramente menos gravosos para el principio de capacidad contributiva.

En efecto, las reglas de ganancia neta de aplicación condicionada -como las contempladas en el art. 104, incs. g) y h), de la LIG- se exhiben más respetuosas del apuntado principio. Ello en razón de que reconocen al contribuyente la opción de determinar el impuesto a las ganancias sobre base real; determinación que, como se ha

¹⁶¹⁶ Conf. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La prueba en Derecho...”, cit., pág. 177.

visto, puede ser realizada en la actualidad mediante la aplicación de metodologías que gozan de consenso internacional -como los métodos de precios de transferencia-, y cuya exactitud o razonabilidad puede ser verificada por el organismo fiscal. Ya sea mediante el aporte de la correspondiente documentación respaldatoria por parte del contribuyente o responsable -así sucede en los supuestos de la LIG previstos en el art. 104, incs. g) y h)-, o a través de los mecanismos de cooperación administrativa en materia tributaria -entre los que se destaca el intercambio de información internacional-.

Cabe destacar, en este punto, que en la presente investigación se ha explorado la posibilidad de determinar, a partir de la metodología de precios de transferencia receptada en la normativa local, la rentabilidad de mercado de beneficiarios del exterior en operaciones internacionales que involucren la obtención de renta de fuente argentina. Y se ha concluido que, dependiendo de las circunstancias del caso, los métodos de costo más beneficio, margen neto de la transacción y división de ganancias resultan técnicamente idóneos para ese cometido.

No se trata, claro, de una posibilidad teórica. Los lineamientos de la OCDE disponen que la elección de la parte bajo examen, en el análisis de precios de transferencia, debe ser consistente con el análisis funcional de la transacción, por lo que debería elegirse la parte a la cual podría aplicarse un método de precios de transferencia de la manera más confiable posible. Lo cual revela que el aludido organismo considera perfectamente posible que la parte bajo examen sea la no residente. Por lo que resulta claro que la evaluación de la rentabilidad de sujetos del exterior, en transacciones celebradas entre sujetos vinculados, es una realidad y práctica internacionalmente aceptada.

En consecuencia, los modernos métodos de precios de transferencia, incorporados a la LIG en el año 1998, constituyen medios técnicamente idóneos para determinar el nivel de ganancia neta de mercado obtenida por el beneficiario del exterior. Lo cual representa un notable avance respecto al estado de situación existente en la década de 1940, cuando se incorporaron las primeras reglas de precios de transferencia y de ganancia neta para sujetos del exterior en la antigua ley de impuesto a los réditos.

Por otro lado, cabe reiterar que las transacciones internacionales, que son objeto de análisis en materia de precios de transferencia, no se circunscriben a las celebradas entre empresas vinculadas. Ello en razón de que, por imperio de la normativa argentina,

también se examinan las concertadas con sujetos independientes ubicados o constituidos en jurisdicciones de baja o nula tributación o no cooperantes. Además, son objeto de examen ciertas operaciones realizadas por sujetos no residentes en el exterior, ya que los establecimientos permanentes allí instalados, pertenecientes a residentes en el país, deben ajustarse, en sus transacciones con personas u otro tipo de entidades vinculadas radicadas en el extranjero, al principio del operador independiente.¹⁶¹⁷

De esta manera, resulta técnicamente factible, en abstracto, que los beneficiarios del exterior declaren y determinen su ganancia neta, de fuente local, sobre base real. A su vez, se ha concluido que el notable desarrollo de la cooperación administrativa en materia tributaria torna factible que el organismo fiscal pueda constatar la veracidad de las declaraciones juradas presentadas por los referidos sujetos. A lo cual debe agregarse que la incorporación del criterio de renta mundial en la LIG parece dar por sentada la capacidad del fisco de fiscalizar o controlar declaraciones juradas que exteriorizan actos o hechos, con relevancia tributaria, acaecidos en el exterior.

Desde esta perspectiva, resulta razonable concluir que, si se adopta el criterio de interpretación dinámico propugnado por la Corte Suprema en “García, María Isabel”, las reglas rígidas de ganancia neta son comparativamente más gravosas, en relación al principio de capacidad contributiva, que las de tipo condicionado. Atendiendo a que la determinación de la utilidad neta resulta técnicamente posible y que las facultades de verificación del organismo fiscal se encuentran en principio resguardadas, la concesión al contribuyente o responsable de la posibilidad de determinar la utilidad neta sujeta a impuesto, sobre base real, luce más respetuosa del mentado principio.

La conclusión parece distinta si se consideran las circunstancias técnicas y normativas existentes al momento de la incorporación de las reglas rígidas de ganancia neta en la antigua ley de impuesto a los réditos, o inclusive en las épocas en las cuales la Corte Suprema tuvo que expedirse sobre la constitucionalidad de las mentadas reglas (fallos “Fox Film de Argentina S.A.” -año 1955- y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.” -año 2001-). Ello en razón que se trataba de un contexto signado por la ausencia de una metodología que permitiese la reconstrucción de la utilidad de mercado sobre

¹⁶¹⁷ Art. 126 de la LIG.

bases técnicas -semejante a la actualmente existente en materia de precios de transferencia-, y por una nula o muy incipiente cooperación entre administraciones tributarias. Por tales motivos, un sistema basado en la presentación de declaraciones juradas, por parte de sujetos del exterior, presentaba dos escollos por entonces insalvables. Por un lado, la extrema incertidumbre respecto a los modos de determinación de la utilidad neta. Por el otro, la incapacidad del organismo fiscal para controlar y verificar las mentadas declaraciones juradas; incapacidad derivada de la imposibilidad o enorme dificultad de intercambiar información con fiscos extranjeros o de recurrir a otros tipos de cooperación administrativa.

Se advierte que, en ese entonces, no existía una solución legislativa superadora, o menos gravosa para los derechos constitucionales en juego. En efecto, la implementación de un sistema que habilitara a los sujetos del exterior a auto-determinar la materia imponible hubiese atentado seguramente contra los principios de igualdad y generalidad. Ello debido a las dificultades que tenía la administración fiscal de controlar las declaraciones juradas respectivas, lo cual dejaba abierta la posibilidad de eludir o evadir el tributo correspondiente con relativa facilidad.

En definitiva, se entiende que, si se acepta la aplicación del juicio de necesidad para evaluar la razonabilidad de la utilización de la técnica presuntiva en materia tributaria, se impone concluir que las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, no lo superan. Ello en razón de que la utilización de reglas de aplicación condicionada luce menos gravosa en relación al principio de capacidad contributiva, al permitir al contribuyente la auto-determinación de la materia imponible sobre base real; determinación que, a la luz de los desarrollos normativos y técnicos suscitados desde la originaria incorporación de las aludidas reglas al ordenamiento y de los avances en materia de cooperación administrativa, puede realizarse sobre bases técnicamente fundadas y ser susceptible de adecuado control por parte del organismo fiscal.

8.4.2.4.5. EL JUICIO DE PROPORCIONALIDAD

El juicio de proporcionalidad importa una comparación de los costos y beneficios de la norma. En ese marco, si los costos son superiores a los beneficios, la norma debe

ser declarada inconstitucional. Para ello, debe evaluarse el carácter de la medida y la relevancia de la finalidad.¹⁶¹⁸

El medio elegido, vale destacar, puede ser caracterizado como el establecimiento de coeficientes de ganancia neta para los beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local. En el caso de las reglas rígidas de ganancia neta, los aludidos coeficientes representan la base imputada sobre la cual tributan los sujetos del exterior, sin posibilidad de declarar la materia imponible sobre base real. Mientras que, en el supuesto de las reglas de ganancia neta de aplicación condicionada, el legislador concede al contribuyente tal posibilidad.

Al respecto, cabe tener presente que las mentadas reglas no han sido fijadas en función de las características propias de las operaciones económicas involucradas, sino por referencia a los niveles de imposición admitidos en los CDI suscriptos por el país y en respuesta a necesidades recaudatorias. Por tal motivo, puede señalarse que se trata de una construcción legislativa que, dependiendo del caso, puede resultar notoriamente extraña a la realidad económica de las operaciones gravadas.

Por otro lado, cabe destacar que, tal como se ha concluido en el Capítulo 6, la instauración del sistema de reglas de ganancia neta tuvo por objeto superar las complejas controversias suscitadas en relación a la determinación de la materia imponible cuando intervenían sujetos del exterior. Desde esta perspectiva, puede sostenerse que las mentadas reglas, sean de aplicación inexorable o condicionada, cumplen finalidades anti-elusivas, de simplificación y también de alivio de las labores de verificación y control de la administración tributaria.

Ahora bien, cabe tener presente que el tribunal cimero ha exigido que el alivio a las funciones de fiscalización y control, que puede representar una regla de valoración, responda a una situación objetivamente comprobable, en donde las mentadas funciones se encuentren seriamente limitadas por alguna circunstancia particular. Se trata, vale destacar, de un estándar que tiene la virtud de evitar la multiplicación de “presunciones” en el ordenamiento impositivo, ya que, como se ha afirmado en el *leading case* “Hermitage S.A”, estas “*requieren un uso inteligente, concreto y racional*”, y su

¹⁶¹⁸ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 193.

utilización debe limitarse “*a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen*”.¹⁶¹⁹

En ese marco, se entiende que, en el examen relativo a la efectiva existencia de serias y objetivas limitaciones en el accionar del organismo fiscal, deben tomarse en consideración dos cuestiones de importancia. Por un lado, debe evitarse que el establecimiento de este tipo de reglas constituya un sustitutivo o un relevo de las obligaciones del Estado para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Por el otro, debe adoptarse un examen dinámico, por lo que no resulta posible justificar la utilización de las reglas bajo análisis aduciendo dificultades técnicas y tecnológicas que, si bien existían décadas atrás, resultan fácilmente superables en la actualidad.¹⁶²⁰

A partir del aludido examen, resulta razonable interpretar que las reglas rígidas de ganancia neta, en cuanto impiden a los beneficiarios del exterior la declaración de su utilidad o ganancia sobre base real, parecen encontrar actualmente justificación en la mayor comodidad de la administración fiscal. Y no, como originariamente sucedía, en contribuir a sortear la extrema dificultad que representaba fiscalizar y controlar actos o actividades acaecidos en el exterior.

En efecto, cabe poner de resalto que la adopción del criterio de renta mundial en la LIG supone la posibilidad, por parte de la administración fiscal, de fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imponibles o actividades acaecidos en el exterior. A su vez, las reglas anti-diferimiento, fundamentales para la aplicación eficaz del mentado criterio, constituyen, por su extensión y complejidad, la prueba más clara y evidente de que el legislador entiende factible fiscalizar y gravar los resultados de operaciones y actividades realizadas íntegramente en el exterior.

En igual sentido, las normas de precios de transferencia denotan, especialmente con la incorporación de la moderna metodología en la materia a través de la ley 25.063, que el legislador estima factible formular un análisis técnico respecto a la razonabilidad de

¹⁶¹⁹ CSJN, “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos Título 5 Ley 25063 s/ Proceso de Conocimiento”, Fallos: 333:993, sent. del 15 de junio de 2010, considerando 12.

¹⁶²⁰ CSJN, “García, María Isabel c. AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 324:411, sent. del 26 de marzo de 2019.

mercado de los precios o márgenes obtenidos por sujetos del exterior. Inclusive en relación a operaciones concertadas entre sujetos del exterior en operaciones realizadas íntegramente fuera del país, ya que, por ejemplo, las operaciones de establecimientos permanentes, pertenecientes a residentes en el país, se encuentran sujetos al análisis de precios de transferencia por sus operaciones realizadas con otras entidades vinculadas foráneas.¹⁶²¹

Es decir que, desde un enfoque dinámico, la función aliviadora de las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, parece haber perdido virtualidad. Ello en razón de que los desarrollos normativos referidos *supra* revelan que, para el legislador, el organismo fiscal cuenta con las herramientas para fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imponibles o actividades acaecidas íntegramente en el exterior. Resulta válido concluir, entonces, que la finalidad aliviadora de las reglas de ganancia neta parece haber perdido entidad merced al progreso técnico y normativo acaecido desde su originaria incorporación en la antigua ley de impuesto a los réditos.

Idéntica reflexión merece la cuestión relativa a la finalidad anti-elusiva de las reglas bajo examen. Ello en razón de que tanto los notables avances en materia de cooperación administrativa internacional como el progreso técnico acaecido han ampliado notablemente las competencias y habilidades de fiscalización y verificación de las administraciones tributarias. Por lo que el peligro de elusión -si bien todavía latente- resulta mucho menor al existente al momento de la incorporación original de las reglas de ganancia neta en la ley de impuesto a los réditos. Desde esta perspectiva, la equiparación entre ingreso extranjero e ingreso evadido¹⁶²² parece haber perdido actualmente la entidad que tenía décadas atrás.

Salvo, claro, que se encuentren involucradas jurisdicciones consideradas no cooperantes, ya que su opacidad en términos de intercambio de información todavía puede resultar funcional a la perpetración de maniobras de tinte elusivo. Con esa salvedad, puede sostenerse que la finalidad anti-elusiva de las reglas de ganancia neta también parece haber perdido la intensidad e importancia que tuvo en el pasado.

¹⁶²¹ Art. 126, 2° párr., de la LIG.

¹⁶²² Conf. TANZI, Vito, *Taxation...*, cit., pág. 144.

Distinto es el caso de la finalidad simplificadora, que se mantiene vigente a pesar del transcurso del tiempo. Al respecto, se ha sostenido que las reglas de valoración pueden servir para facilitar la labor del contribuyente, quien se encuentra dispensado de preparar una declaración del tributo, y también del fisco, ya que se lo releva de la tarea de controlar la declaración del sujeto pasivo. Por tal motivo, se ha afirmado que la utilización de reglas de valoración constituye uno de los mejores ejemplos del espíritu de simplificación como un beneficio compartido¹⁶²³. A través de este tipo de reglas, se produce una simplificación de los ejercicios de liquidación y un aligeramiento de las respectivas obligaciones formales del sujeto pasivo y de la administración tributaria.

Corresponde indagar, entonces, si el medio elegido -las reglas de ganancia neta- resulta proporcionado con las finalidades legislativas de simplificación, anti-elusión y alivio de las facultades de fiscalización del organismo fiscal. Lo cual obliga a distinguir entre las reglas de aplicación condicionada de las reglas rígidas de ganancia neta.

En el primer caso, se entiende que el medio elegido por el legislador resulta proporcionado a las mentadas finalidades, por más inactuales que puedan resultar estas. Ello en razón de que las reglas de ganancia neta de aplicación condicionada, al habilitar al contribuyente a declarar la materia imponible sobre base real, permite sostener que el resultado de su aplicación será, en principio, decisión propia y potestativa del contribuyente.

En el segundo caso, en cambio, la conclusión resulta diferente. Como se ha adelantado, el medio escogido trasluce, *prima facie*, un alejamiento relevante de la realidad económica de las operaciones involucradas, en razón de que los coeficientes de ganancia neta no han sido fijados en función de parámetros de mercado. Las finalidades legislativas reseñadas, por su parte, han perdido la relevancia que tenían al momento de la incorporación de las aludidas reglas en la ley de impuesto a los réditos. Es que, desde una perspectiva de interpretación dinámica, no puede sostenerse en la actualidad que la verificación de las declaraciones juradas de beneficiarios del exterior constituya un escollo insalvable para el organismo fiscal, o que la determinación de la renta neta presente dificultades técnicas de muy difícil superación. Por lo que resulta razonable

¹⁶²³ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 40.

interpretar que el medio escogido por el legislador resulta desproporcionado en relación a las devaluadas finalidades aliviadoras y anti-elusivas.

Si bien la finalidad simplificadora permanece inmutable a pesar del paso del tiempo, se entiende que resulta igualmente insuficiente para justificar la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta. Ello en razón de que, como ha expuesto claramente MARÍN-BARNUEVO FABO, la justificación de este tipo de reglas solo puede darse cuando el importe de los bienes o derechos, cuantificable conforme a las reglas de valoración, tenga tan poca entidad que resulte desaconsejable utilizar otros procedimientos de valoración - que resultarían desproporcionados para los fines que se persiguen-. O, en su caso, que la utilización de este instrumento de determinación de valores tuviese carácter voluntario para el sujeto pasivo¹⁶²⁴. Ninguna de las aludidas circunstancias, que revelarían la proporcionalidad del medio escogido, se configura en el caso de las reglas rígidas de ganancia neta aplicable a beneficiarios del exterior.

Desde esta perspectiva, cabe entonces concluir que el medio escogido - extremadamente gravoso a la luz del principio de capacidad contributiva- resulta desproporcionado frente a las devaluadas o en su caso débiles finalidades legislativas que motivaron la instauración de las reglas de ganancia neta. Con la importante salvedad que el referido medio parece proporcionado cuando se trata de sujetos del exterior residentes en países o jurisdicciones no cooperantes, ya que en tales supuestos las finalidades aliviadoras y anti-elusión permanecen actuales y con una vigencia semejante a la que tenían en el pasado.

8.4.2.4.6. EL JUICIO DE RESPETO AL CONTENIDO ESENCIAL DE LOS DERECHOS REGULADOS

8.4.2.4.6.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha expuesto, el control de razonabilidad no puede limitarse a un mero control de costos y beneficios de la medida o de medios y fines, ya que no se garantiza la intangibilidad de los derechos fundamentales en juego. Por tal motivo, resulta necesario controlar la norma a la luz de los distintos fines constitucionales (principios

¹⁶²⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 259/260.

constitucionales y derechos fundamentales) y del ordenamiento jurídico. Es imprescindible verificar si la norma altera o vulnera el contenido esencial de los derechos que aparecen en juego, o que regula la ley¹⁶²⁵. El examen en cuestión requiere realizar una interpretación teleológica del derecho fundamental a partir del bien jurídico protegido y su función en el sistema de derechos, con el objeto de encontrar la armonización con los demás derechos y no de hacerlos entrar en conflicto. Una norma puede cumplir con los juicios anteriores pero violar la garantía de la inalterabilidad de los derechos, en cuyo caso corresponde declarar su inconstitucionalidad.¹⁶²⁶

Aun en caso que no se considerase jurídicamente viable tal examen, igualmente podría demostrarse que el medio elegido por el legislador vulnera el contenido esencial de algunos de los derechos que aparecen en juego. Lo cual reviste especial relevancia teniendo en cuenta que, en la utilización de las reglas de ganancia neta en materia de beneficiarios del exterior, aparecen en juego, por un lado, las finalidades estatales perseguidas con su establecimiento y, por el otro, los principios y derechos constitucionales regulados o eventualmente limitados.

Como se ha expuesto a lo largo de la presente investigación, las reglas de valoración han suscitado serias dudas respecto a su constitucionalidad. Principalmente, debido a que su utilización conlleva, necesariamente, un relativo alejamiento del principio de capacidad contributiva. En ese marco, se entiende que, en el control constitucional de razonabilidad de la regla de valoración, se impone analizar si existen o no circunstancias que permitan justificar su utilización. Al respecto, puede señalarse la existencia de, al menos, tres motivos que podrían legitimar la utilización de reglas de valoración: la imposibilidad de utilizar otro criterio distinto de medición, la necesidad de entorpecer determinadas conductas de tinte elusivo y la conveniencia de simplificar y facilitar la gestión tributaria.¹⁶²⁷

La utilización de una regla de valoración, que tenga sustento real en el primero de los motivos apuntados, difícilmente pueda sufrir la tacha de irrazonable. Ello siempre y cuando el legislador haya configurado la medición alternativa de la capacidad

¹⁶²⁵ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 194.

¹⁶²⁶ Conf. SAPAG, Mariano A., “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad...”, cit., pág. 194.

¹⁶²⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 256.

contributiva de la mejor manera realizable, o por lo menos en forma no arbitraria. Esto es, preservando, en la medida de lo posible, los principios de igualdad y capacidad contributiva.¹⁶²⁸

Cabe traer a colación, en este punto, el criterio sentado por la CSJN en la causa “Asoc. de Socios Argentinos de la O.T.I. c/ DGI s/ repetición D.G.I.”¹⁶²⁹. En el citado precedente, el tribunal cimero expresó que, en ciertos supuestos, la obtención de ganancias por sujetos del exterior podía dar lugar a la aparición de varios problemas y dificultades insalvables, tanto en lo relativo a la fuente de su obtención, como a la determinación y fiscalización de su cuantía. En función de ello, consideró razonable la utilización de “presunciones”, tanto para fijar el origen de la ganancia como para determinar su cuantía, ante la condición “especialísima” en la cual se desarrollaba el negocio en cuestión. De esta manera, convalidó la constitucionalidad de la regla de valoración, contemplada en el art. 13, inc. c), de la LIG (actual art. 14), ante la imposibilidad, o en su caso extrema dificultad, de contemplar otro mecanismo de medición que el allí establecido.

Como se ha explicado *in extenso* en el Capítulo 7, la calificación de la regla del art. 13, inc. c), de la LIG (actual art. 14) como “presunción” constituye una imprecisión, ya que, en rigor de verdad, se trata de una norma de carácter sustantivo que responde a las características propias de las reglas de valoración. La función de la mentada regla es doble: reafirmar la existencia de renta de fuente argentina en el caso de negocios altamente integrados -como el de la licencia para explotación en el país de películas u otros medios audiovisuales en el país-, y determinar la cuantía de la ganancia neta atribuible a los beneficiarios del exterior.

Ahora bien, cabe tener presente que tanto la atribución de rentas entre las partes y su cuantía puede formularse, sobre bases técnicas, por aplicación de las normas de precios de transferencia. En el supuesto especial de operaciones altamente integradas, especialmente por aplicación del método de división de ganancias, el cual se sustenta fundamentalmente en la ponderación de los activos, riesgos y funciones involucrados en la operación bajo análisis.

¹⁶²⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 256.

¹⁶²⁹ Fallos: 324:920.

Por otro lado, tampoco merece reproche, en abstracto, la utilización de reglas de valoración con el objeto de entorpecer o impedir conductas contrarias a la finalidad de las normas. Justamente, el establecimiento de las reglas rígidas de ganancia neta tuvo por objeto evitar las complejas controversias que se suscitaban, en el marco de la ley de impuesto a los réditos, respecto a la correcta determinación del rédito neto, de fuente argentina, atribuible a sujetos del exterior. Por tal motivo, el legislador estableció progresivamente reglas de rédito o ganancia neta que simplificaron la liquidación del tributo y, por supuesto, aliviaron las tareas que les correspondían a los contribuyentes -la declaración de la renta- y al organismo fiscal -el control de tales declaraciones-. Resulta claro, además, que, al clausurar la posibilidad de controversias respecto a la cuantía del rédito neto, neutralizó potenciales maniobras elusivas que pudiesen capitalizar los cambiantes criterios que, respecto al tema, exhibía la jurisprudencia.

Respecto del tercero de los motivos enunciados, se entiende, en consonancia con la opinión de la doctrina, que el propósito de simplificar y facilitar la gestión puede efectivamente legitimar la utilización de las reglas de valoración en determinadas circunstancias¹⁶³⁰.

En función de lo expuesto, se analizará a continuación si las reglas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, alteran o vulneran el contenido esencial de los principios de capacidad contributiva e igualdad. Especialmente teniendo en cuenta que, como se ha adelantado en los Capítulos 6 y 7, las finalidades tenidas en miras por el legislador, al incorporarlas en la antigua ley de impuesto a los réditos, han perdido actualmente la importancia e intensidad que tuvieron en su oportunidad.

8.4.2.4.6.2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Resulta incontrovertible que las reglas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, conducen a un cierto alejamiento del principio de capacidad contributiva. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el problema principal de las “presunciones” radica en que se genera una tensión entre la capacidad contributiva y la justicia tributaria¹⁶³¹. O bien, como lo expresa Eusebio GONZÁLEZ

¹⁶³⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 259.

¹⁶³¹ Conf. SAPAG, Mariano, “Aspectos conceptuales...”, cit., pág. 13.

GARCÍA, entre la seguridad jurídica y la capacidad contributiva¹⁶³². En consecuencia, se impone analizar si las mentadas reglas respetan el contenido esencial del aludido principio.

En este sentido, el tribunal cimero ha sostenido que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva resulta indispensable como requisito de validez de todo gravamen¹⁶³³. La capacidad contributiva se erige, entonces, como la razón que justifica el tributo, a la vez que provee la materia sobre la cual se mide la participación del contribuyente en el sostenimiento de los gastos. Desde esta perspectiva, se ha sostenido que, siendo la capacidad contributiva una aptitud efectiva y real para afrontar el pago del tributo, resulta necesario que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias. Lo cual exige no solo la elección de hechos imposables que respondan a tales exigencias, sino también la adopción de particulares sistemas de liquidación y recaudación.¹⁶³⁴

De acuerdo a lo sostenido por LUQUI, la concepción del principio de capacidad contributiva, por parte de la jurisprudencia de la Corte Suprema, ha experimentado una evolución digna de destacar. En efecto, ha evolucionado desde un concepto estático, objetivo y real (capacidad económica), pasando por un concepto que atiende a la situación subjetiva del contribuyente (capacidad de prestación o pago), para llegar a la noción moderna de capacidad contributiva, donde se armonizan los fines fiscales con los extra-fiscales¹⁶³⁵. A ello cabe agregar que el tribunal cimero ha enfatizado recientemente la necesidad de formular un análisis integral de la capacidad contributiva en relación a ciertos grupos especialmente tutelados por la Constitución nacional (*v.gr.* jubilados y pensionados). Desde ese punto de vista, ha señalado que, en determinadas ocasiones, la categorización conforme a motivos estrictamente patrimoniales de un universo de contribuyentes, que -de acuerdo a la realidad que la Constitución obliga a considerar- se

¹⁶³² Conf. PÉREZ DE AYALA, José Luis, y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, ob. cit., pág. 347.

¹⁶³³ CSJN, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición”, Fallos: 312:2467, sent. del 19 de diciembre de 1989.

¹⁶³⁴ Conf. SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional...*, cit., Cap. XIV.

¹⁶³⁵ Conf. LUQUI, J. C., ob. cit., págs. 44/45.

presenta como heterogéneo, podría resultar lesivo del mentado principio (en su concepción integral).¹⁶³⁶

En cuanto a la virtualidad del principio bajo análisis, merece destacarse la opinión de PÉREZ DE AYALA, en cuanto sostiene que su realización exige que el legislador, a la hora de definir el hecho imponible y al determinar los elementos de cuantificación de la base imponible, tenga en consideración los conceptos o categorías elaborados y seleccionados por la Ciencia de la Hacienda como índices de capacidad económica¹⁶³⁷. En sentido concordante, MICHELI ha señalado que la noción de capacidad contributiva exige que el legislador elija el presupuesto de hecho de forma tal que pueda ser asumido como una manifestación concreta de la idoneidad abstracta, del sujeto pasivo, para soportar la carga del tributo. Asimismo, postula que, si bien el grado de discrecionalidad del legislador es amplio, no puede escoger un hecho que de ningún modo pueda constituir síntoma de la capacidad contributiva.¹⁶³⁸

Bajo ese marco conceptual, cabe indagar en relación al origen de los coeficientes de ganancia neta establecidos por el legislador, con el objeto de evaluar si se ha procurado formular una aproximación técnicamente razonable de la materia imponible involucrada. Al respecto, cabe referir a la ley 23.260, en cuanto incorporó nuevas reglas de ganancia neta¹⁶³⁹, elevó los porcentajes de las ya existentes¹⁶⁴⁰ y estableció la imputación de ganancias netas respecto de todas las rentas obtenidas por los mismos, inclusive para los casos en que todavía se aplicaba el cómputo de costos y gastos. El mensaje de elevación del proyecto de ley, formulado por el Poder Ejecutivo Nacional, expresó que la elevación de los porcentajes fijados como ganancia neta, sujeta a retención definitiva por pagos a beneficiarios del exterior, respondía a requerimientos recaudatorios, además de consultar niveles de imposición admitidos por los convenios de doble imposición firmados por el

¹⁶³⁶ Conf. “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 342:411.

¹⁶³⁷ Conf. PÉREZ DE AYALA, ob. cit., págs. 109/110.

¹⁶³⁸ MICHELI, G. A., “Profili...”, cit., págs. 3 y ss.

¹⁶³⁹ Por ejemplo, se incorporaron al art. 13, en cuanto establecía una “presunción” de renta de fuente argentina para la explotación en el país de películas extranjeras, nuevas formas de explotación de las comunicaciones internacionales.

¹⁶⁴⁰ La “presunción” de ganancia neta, para intereses, pasó del veinticinco por ciento (25%) al treinta y cinco por ciento (35%). Mientras que, para regalías, el porcentaje pasó del cuarenta por ciento (40%) al sesenta por ciento (60%).

país; circunstancia que, de acuerdo al mentado mensaje, evidenciaba la congruencia y aceptación internacional de los índices proyectados.

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que la ley 23.260, que sentó las bases fundantes del sistema impositivo que rige actualmente el tratamiento de las rentas -de fuente argentina- obtenidas por beneficiarios del exterior, estableció coeficientes de ganancia neta que no parecen tener origen en un análisis técnico de las realidades comerciales involucradas. Sino que, por el contrario, se han fijado teniendo en miras fines recaudatorios y considerando los niveles de imposición admitidos por los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por el país.¹⁶⁴¹

La rigidez del sistema y la cuestionable base técnica de los coeficientes explica la existencia de cuestionamientos doctrinarios respecto a su constitucionalidad. Por ejemplo, cabe poner de resalto que la norma de cierre del sistema de coeficientes aplicable a beneficiarios del exterior, contemplada en el art. 104, inc. i), de la LIG, ha sido duramente criticada por no pretender arribar a la renta neta; cometido que, por otra parte, resultaría imposible atendiendo a la variedad de situaciones disímiles involucradas. En ese marco, se ha llegado a sostener que la aludida norma, que establece un coeficiente de ganancia neta del noventa por ciento (90%), comporta una auténtica “ficción jurídica”.¹⁶⁴²

Aun cuando no se comparte la calificación del art. 104, inc. i), de la LIG como una ficción jurídica, la evidencia colectada en el presente trabajo permite concluir que las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, parecen no respetar el contenido esencial del principio de capacidad contributiva. Ello en razón de que no han tomado en consideración las características y particularidades económicas de las operaciones involucradas, sino que se han limitado a establecer porcentajes de ganancia neta en función a objetivos recaudatorios y por referencia a las alícuotas de retención establecidas en los CDI firmados por el país.

Cabe destacar, en este punto, que los CDI suscriptos por nuestro país disponen, a lo largo de su articulado, la distribución de la potestad de imposición, entre los Estados contratantes, respecto a distintas categorías de rentas, a la vez que también establecen

¹⁶⁴¹ Conf. Mensaje n° 662 del Poder Ejecutivo, de fecha 12 de abril de 1985, incorporado en la versión taquigráfica de la 27° reunión, continuación de la 14° reunión ordinaria, del 4 de septiembre de 1985.

¹⁶⁴² Conf. GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos...*, cit., pág. 227.

límites máximos para su imposición. Tales límites, que se establecen en función de porcentajes del importe bruto pagado a la contraparte del exterior, resultan producto de la negociación convencional entre los Estados, por lo que no existe evidencia de que encuentren sustento en un análisis técnico sobre la rentabilidad media de mercado.

De esta manera, resulta claro que el hecho de que el legislador haya procurado, en oportunidad de establecer los coeficientes de ganancia neta contemplados en la LIG, reproducir o respetar las alícuotas máximas de imposición previstas en los CDI, suscriptos por el país, nada agrega en torno a la evaluación de la potencial vulneración del contenido esencial del principio de capacidad contributiva; principio que, como se ha visto, obliga al legislador a tomar en consideración, al determinar los elementos de cuantificación de la base imponible, las características relevantes de las operaciones o actos económicos sujetos a imposición.

En consecuencia, se entiende que la prohibición dirigida a beneficiarios del exterior de declarar y determinar sus resultados sobre base real, representada por las reglas rígidas de ganancia neta, parece afectar el contenido esencial del principio de capacidad contributiva; principio que, como se ha visto, obliga al legislador a priorizar, salvo circunstancias excepcionales, la determinación de la renta neta sobre base real, y a tomar en consideración las características económicas relevantes de las operaciones que pretenden gravarse.¹⁶⁴³

Ahora bien, con el objeto de poder concluir que las reglas de ganancia neta bajo estudio afectan el contenido esencial del principio de capacidad contributiva, resulta relevante evaluar si concurren circunstancias especiales¹⁶⁴⁴ que justifiquen su mantenimiento. De acuerdo a MARÍN-BARNUEVO FABO, tales circunstancias podrían ser básicamente dos. Que el importe de los bienes o derechos, cuantificable conforme a las reglas de valoración, tenga tan poca entidad que resulte desaconsejable utilizar otros procedimientos de valoración -que resultarían desproporcionados para los fines que se

¹⁶⁴³ Cabe destacar, en este punto, que la AFIP cuenta con gran cantidad de datos estadísticos relativos a todos los sectores de la economía nacional; datos a partir de los cuales puede obtener la rentabilidad media de los mismos. Como ejemplo de lo expuesto, cabe referir al reporte sobre la industria de elaboración de aluminio (disponible en <https://www.afip.gob.ar/genericos/repeconomico/ALUMINIO.pdf> -última visita el 17.7.22, a las 15:03), en donde el organismo fiscal refiere a estadísticas del sector relativas a volumen de ventas, cantidad de empleados, pago de tributos y análisis de rentabilidad promedio.

¹⁶⁴⁴ CSJN, “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos Título 5 Ley 25063 s/ Proceso de Conocimiento”, Fallos: 333:993, sent. del 15 de junio de 2010.

persiguen-. O, en su caso, que la utilización de este instrumento de determinación de valores tuviese carácter voluntario para el sujeto pasivo.¹⁶⁴⁵

Al respecto, resulta claro que las reglas de ganancia neta no involucran, usualmente, operaciones de poca cuantía económica, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, con el “Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes” (Monotributo) previsto en la ley 24.977. La regla de valoración, contemplada en la ley 24.977, tiene por objeto tanto simplificar la labor de control y recaudación del organismo fiscal, como también facilitar el cumplimiento impositivo por parte de miles de pequeños contribuyentes¹⁶⁴⁶; sujetos que, en principio, no tienen los medios para elaborar y presentar declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, ni tampoco en lo relativo al sistema previsional.

Por otro lado, la aplicación de las reglas rígidas de ganancia neta no resulta de carácter optativo para el beneficiario del exterior. Es decir, este no cuenta con la posibilidad de declarar y determinar la materia imponible sobre base real. En cambio, tal opción sí se encuentra presente en las reglas de aplicación condicionada, como es el caso de las contempladas en art. 104, incs. g) y h), de la LIG.

En efecto, la referida norma “presume”, como ganancia neta sujeta a impuesto, el 60% de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país (inc. g), y el 50% de las sumas pagadas por la transferencia, a título oneroso, de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior. Sin embargo, se autoriza a los beneficiarios de dichos conceptos a optar, para la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, entre los mentados coeficientes de ganancia neta o la suma que resulte de deducir, del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación, así como también las deducciones que la ley admite. Es decir que, si bien la ley establece coeficientes de renta neta sujeta a impuesto, otorga la opción de determinar el beneficio neto sobre base real.

¹⁶⁴⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 259/260.

¹⁶⁴⁶ Conf. GADEA, María de los Ángeles, GUZMÁN, Laura A. y JÁUREGUI, José L., ob. cit.

Desde esta perspectiva de análisis, quedaría salvada la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta de aplicación condicionada. Con la aclaración de que no parece razonable excluir la posibilidad de deducir los gastos realizados en el exterior que hayan sido necesarios para la obtención, mantenimiento o conservación de la renta; exclusión que luce *prima facie* arbitraria ya que se sustenta en el carácter foráneo de la erogación, con potencial afectación de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

Ahora bien, cabe tener presente que, en la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”, la Corte Suprema justificó la aplicación de las reglas de ganancia neta aduciendo la necesidad de alivianar la gestión del tributo. Puntualmente, sostuvo que, en caso de ausencia de las aludidas reglas, “*resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme la cual los resultados deben atribuirse a la fuente nacional y al extranjero*”. Es más, el tribunal sostuvo que, de no admitirse tal recurso a la técnica presuntiva, el Estado se encontraría en la obligación de designar representantes en el extranjero para controlar las constancias de libros comerciales de quienes realizan actividades comerciales fuera del país.

Por tal motivo, el análisis relativo a la razonabilidad de las reglas rígidas de ganancia neta remite necesariamente a considerar la finalidad *aliviadora* que cumplen; finalidad que, vale destacar, se encuentra estrechamente vinculada con la función anti-elusiva. Si bien la jurisprudencia relativa a esta cuestión es limitada, resulta válido interpretar que el tribunal cimero ha exigido que el *alivio* a las funciones de fiscalización y control, que puede representar una regla de valoración, responda a una situación, objetivamente comprobable, en donde las aludidas funciones se encuentren seriamente limitadas por alguna circunstancia particular.

Lo cierto es que las reglas bajo estudio parecen encontrar actualmente justificativo en la mayor comodidad de la administración fiscal. Y no, como originariamente sucedía, en la imposibilidad o extrema dificultad de fiscalizar y controlar actos o actividades acaecidos en el exterior, o en la necesidad de prevenir la elusión fiscal. En efecto, la adopción del criterio de renta mundial supone la posibilidad, por parte de la administración fiscal, de fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imponibles o actividades acaecidos en el exterior. A su vez, las reglas anti-diferimiento, fundamentales para la aplicación eficaz del mentado criterio, constituyen,

por su extensión y complejidad, la prueba más clara y evidente de que resulta posible fiscalizar y gravar los resultados de operaciones y actividades realizadas íntegramente en el exterior.

Es decir que, desde un enfoque dinámico, la finalidad aliviadora de las reglas rígidas de ganancia neta parece haber perdido virtualidad en función de la adopción del criterio de renta mundial y de la progresiva ampliación de las normas anti-diferimiento; normas que, vale destacar, han venido a profundizar la aplicación del criterio de renta mundial en la LIG. A la vez que revelan que, para el legislador, el organismo fiscal cuenta con las herramientas para fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imposables o actividades acaecidos íntegramente en el exterior.

No se ignora, en este punto, que las reglas de ganancia neta, al clausurar la posibilidad de controversias respecto a la cuantía del rédito neto, neutralizaron potenciales maniobras elusivas que pudiesen capitalizar los cambiantes criterios que, respecto al tema, exhibía la jurisprudencia. Lo cual resulta especialmente relevante en razón de que la necesidad de entorpecer o evitar determinadas conductas elusivas puede justificar la utilización de reglas de valoración. Sin embargo, cabe tener presente que la CSJN ha entendido, en la causa “Transener S.A.”, que la aplicación de la regla de valoración no puede producir un resultado divorciado del principio de capacidad contributiva, e inclusive ha entendido que el acatamiento de la regla del mercado torna innecesaria la aplicación de la regla anti-elusiva.

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que las finalidades aliviadora y anti-elusiva de las reglas rígidas de ganancia neta parecen actualmente desvirtuadas en virtud de, entre otras cuestiones, los notables avances de la cooperación internacional en materia tributaria. De cumplir funciones aliviadoras y anti-elusivas en el pasado, a tutelar la mayor comodidad del organismo fiscal en la actualidad. Lo cual evidenciaría que las apuntadas reglas traslucen un estándar patrimonial cuyo mantenimiento no se justifica desde el punto de vista del principio de razonabilidad (art. 28 de la Constitución nacional).

Si bien resulta controvertible que el contribuyente pueda requerir al Estado que recurra al mecanismo de intercambio de información tributaria con el objeto de poder acreditar la información exteriorizada en su declaración jurada, lo cierto es que se trata de una cuestión de naturaleza procedimental. Es decir, tal aserción no conmueve el hecho de que, en el plano normativo, la administración tributaria tiene la posibilidad de hacerlo

y que, en el plano práctico, su realización no comporta, en la actualidad, la necesidad de sortear obstáculos de imposible o muy difícil superación.

A partir de lo expuesto, resulta razonable concluir que las reglas de ganancia neta, cuya aplicación resulta condicionada, no traslucen una afectación del contenido esencial del principio de capacidad contributiva. Fundamentalmente debido a que el contribuyente tiene la opción de determinar el resultado impositivo de la operación, sujeta a gravamen, sobre base real. Sin perjuicio de ello, cabe tener presente que la determinación del resultado impositivo debería tomar en consideración todos los gastos necesarios para la obtención, mantenimiento o conservación de la ganancia, con independencia del lugar de su realización.

En cambio, se entiende que las reglas rígidas de ganancia neta afectan el contenido esencial del principio de capacidad contributiva. Desde un enfoque dinámico de interpretación, los motivos especialísimos, que justificaron su introducción en el ordenamiento del impuesto a la renta, parecen haberse disipado a la luz de los avances técnicos y normativos suscitados en las últimas décadas. Además, la cuestionable base técnica de los coeficientes trasluce un injustificado apartamiento del mentado principio, especialmente teniendo en cuenta que los contribuyentes disponen en la actualidad con herramientas normativas para determinar, sobre bases técnicas, la rentabilidad de mercado derivada de las operaciones internacionales. Y, a la vez, el organismo fiscal cuenta con la capacidad técnica y normativa para controlar tal determinación. Desde esta perspectiva, la imposibilidad de que los beneficiarios del exterior puedan optar, respecto a determinado tipo de ganancias, por la determinación de la renta sobre base real carece en la actualidad de justificación constitucional, por no respetar el contenido especial del principio de capacidad contributiva.

8.4.2.4.6.3. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Como se ha puesto de resalto en el Capítulo 4, si se considera al principio de igualdad desde lo formal se obtiene una mera vinculación entre la ley infra-constitucional y su aplicación al caso concreto. Lo cual deja, al margen del control constitucional, el contenido de la norma respecto a la creación o determinación de categorías, grupos o circunstancias alcanzados por la disposición. El derecho a la igualdad queda subsumido,

de esta manera, en el principio de legalidad, en cuanto al criterio adoptado por el legislador.¹⁶⁴⁷

Por tal motivo, resulta necesario analizar la razonabilidad de la selección y de la ponderación cuando se trata de someter las diversas facetas de la igualdad al test de constitucionalidad. En todos los casos, se trata de la creación de categorías a las que se les enlaza una consecuencia, y en todos los casos se busca comprobar si existen causas justificadas para la preferencia instrumentada. La revisión del criterio de selección apunta a la creación misma de la categoría, y siempre supone la comparación de las variables esenciales o relevantes consideradas para la diferenciación. La revisión del criterio de ponderación, por su parte, se dirige a verificar el grado de relación que existe entre la categoría creada y los medios y fines que pretenden satisfacer. El test permite comprobar que, aun superada la razonabilidad de la selección, podría tacharse de irrazonable la ponderación.¹⁶⁴⁸

En materia impositiva, el tribunal cimero ha sostenido que la cláusula constitucional del art. 16 deriva a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar, agrupar, distinguir y clasificar los objetos de la legislación. No obstante, el establecimiento de categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad. No solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento¹⁶⁴⁹, sino también -y es lo esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser. Esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales.¹⁶⁵⁰

En ese marco, puede sostenerse que las reglas de valoración pueden resultar lesivas del principio de igualdad en caso que establezcan, sin justificativo razonable, un tratamiento diferenciado para determinado tipo de situaciones o para cierto grupo de contribuyentes. O en caso que establezcan un tratamiento uniforme para situaciones o contribuyentes que, desde el punto de vista de los principios de capacidad contributiva o razonabilidad, deberían ser tratados de manera diferente.

¹⁶⁴⁷ Conf. CAYUSO, Susana G., ob. cit.

¹⁶⁴⁸ Conf. CAYUSO, Susana G., ob. cit.

¹⁶⁴⁹ Fallos: 98:67; 320:1166.

¹⁶⁵⁰ Fallos: 340:1480.

Como fiel ejemplo de lo expuesto, cabe mencionar que la Corte Suprema criticó, en el *leading case* “Hermitage S.A.”, que, en el hecho imponible del IGMP, se hubiese asignado idéntico tratamiento tributario a un universo de actividades heterogéneas¹⁶⁵¹. Si bien no se analizaba concretamente una regla de valoración, el tribunal cimero trajo a colación lo resuelto en la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”, en donde había convalidado la constitucionalidad de la regla rígida de ganancia neta prevista en el entonces art. 13, incs. a) y c), de la LIG. Ello en el entendimiento de que la creación de una categoría especial de contribuyentes -los beneficiarios del exterior- tenía sustento en la condición especialísima en la cual estos desarrollaban sus actividades y en la imposibilidad de fiscalizarlos.

En este sentido, puede sostenerse que, para determinar si las reglas de ganancia neta vulneran el contenido esencial del principio de igualdad, resulta necesario evaluar si la creación de la categoría especial de contribuyentes -los beneficiarios del exterior- se encuentra debidamente justificada. Lo cual obliga a formular un examen crítico del análisis formulado por la Corte Suprema en la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”, además de examinar si las razones brindadas por el tribunal -para justificar la creación de la apuntada categoría especial de contribuyentes- pueden ser mantenidas en la actualidad.

En relación a lo expuesto, cabe preliminarmente aclarar que las reglas de ganancia neta se caracterizan por resultar aplicables a los beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente argentina, y por establecer un coeficiente de ganancia neta en función de las características de la operación y de los sujetos involucrados. En el supuesto de las reglas de aplicación condicionada, el contribuyente tiene la opción de declarar y determinar la ganancia neta sujeta a impuesto sobre base real, mientras que en las reglas rígidas tal opción no existe. En consecuencia, el tratamiento diferencial se advierte en las reglas rígidas de ganancia neta, puesto que, a diferencia de los sujetos residentes, aquellos deben tributar el impuesto a las ganancias sobre una base presunta establecida por el legislador.

¹⁶⁵¹ Fallos: 333:993, considerando 14.

Ahora bien, una atenta lectura del fallo recaído en la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.” revela que la Corte Suprema justificó la aplicación de una regla rígida de valoración, a una categoría especial de contribuyentes -los beneficiarios del exterior-, con sustento en dos cuestiones. El carácter extranjero de estos, y las formas o modalidades como realizan sus actividades; formas que no permitían al fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que realizan una actividad semejante o idéntica. De acuerdo al tribunal, la existencia de negocios altamente integrados constituía un obstáculo adicional para el ejercicio de las facultades de fiscalización y control por parte del fisco.

Se advierte, como se ha puesto de resalto en el Capítulo 7, que el legislador y los tribunales tuvieron que enfrentarse, en esta materia, con el entonces novedoso esquema de integración vertical de las empresas multinacionales; esquema que, vale destacar, representaba un escollo insalvable para determinar, de una manera técnicamente razonable, la fuente de la ganancia y su extensión.

Como ejemplo de ello, cabe traer nuevamente a colación la sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en la causa “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”¹⁶⁵². En el citado fallo, el mentado tribunal sostuvo que la actividad, que realizaban las empresas filmadoras estadounidenses en el país, no revestía el carácter de industrial, sino que, por intermedio de empresas distribuidoras vinculadas, retiraban un elevado porcentaje de las entradas brutas del negocio. A la vez que conservaban el derecho de propiedad sobre el film, obtenían, por intermedio de la entidad distribuidora, todo el beneficio de la explotación de esa clase de espectáculos. De acuerdo a la Excma. Cámara, se producía una suerte de fusión, imposible de separar, entre los dos factores de integración del negocio: el capital (películas), por una parte, y el trabajo (comercialización), por la otra.

Lo cierto es que el apuntado esquema de integración vertical de las empresas, que en el año 1945 -año en el cual se dictó la sentencia referida *supra*- resultaba novedoso, constituye actualmente una realidad usual y conocida, por lo que su análisis no puede ser considerado todavía como un escollo insalvable para el fisco. Especialmente teniendo en

¹⁶⁵² Transcripta en Fallos: 201:117.

cuenta que el método de división de ganancias posibilita formular un análisis de la rentabilidad neta de las dos partes de la transacción; posibilidad que ha sido ratificada por la OCDE, en cuanto ha sostenido que la principal fortaleza del referido método es que puede proveer una solución para el análisis de operaciones altamente integradas.¹⁶⁵³

Desde esta perspectiva, se advierte que las operaciones altamente integradas, que en su momento podían resultar una realidad novedosa y por ello constituir un escollo insalvable para el ejercicio de las potestades de verificación y control del fisco, no representan en la actualidad un desafío especialmente relevante para las administraciones tributarias. Ello en razón de que este tipo de negocios constituye actualmente una constante en los negocios internacionales -especialmente en los celebrados por entidades vinculadas-, y además porque la moderna metodología de precios de transferencia contempla un método especialmente adecuado para la determinación de la rentabilidad de mercado de las partes involucradas.

Desestimada la existencia de dificultades insalvables para el control de los negocios altamente integrados, cabe analizar si la inclusión de los beneficiarios del exterior como categoría especial, y la aplicación de un tratamiento tributario diferenciado a los mismos -a través de las reglas de ganancia neta-, puede justificarse en el carácter foráneo de los mentados contribuyentes; carácter que ha sido tradicionalmente asociado a una mayor dificultad para fiscalizar y controlar sus actividades y negocios. Es decir, corresponde examinar si el tratamiento tributario diferenciado, atribuido a los beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local, tiene sustento en la existencia de diferencias reales y justificadas. Ello con el objeto de evaluar si se afecta el contenido esencial del principio de igualdad en materia tributaria.

En este sentido, cabe tener presente que la administración tributaria cuenta actualmente con una gran cantidad de herramientas -entre las que se destaca el intercambio internacional de información entre Estados- para fiscalizar y controlar a los contribuyentes y responsables, inclusive a los que no son residentes en el país.

Resulta interesante, en este punto, traer a colación la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa al intercambio de información fiscal, y

¹⁶⁵³ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 128 y ss.

a la obligación de todos los Estados de no dispensar un trato discriminatorio sobre los ciudadanos europeos a la hora de ejercer las libertades reconocidas en los tratados constitutivos de la Unión (art. 18 del TFUE)¹⁶⁵⁴. Ello en razón de que el referido tribunal se ha valido del aludido instrumento para garantizar la protección de los ciudadanos, de los diferentes Estados miembros, frente a posibles discriminaciones derivadas de las operaciones realizadas en más de un Estado.

En efecto, en el ya citado caso “Schumacker”¹⁶⁵⁵, el tribunal reconoció que las situaciones de residentes y no residentes son, por lo general y de manera objetiva, diferentes. Tales diferencias se demuestran, por ejemplo, en la fuente de los rendimientos, la capacidad contributiva personal o la situación personal y familiar. De ahí que sea posible que, en determinados regímenes tributarios europeos, existan ciertas diferencias de trato entre unos y otros. Sin embargo, también señaló que las mentadas diferencias pueden calificarse como discriminación -y, por lo tanto, contrarias al derecho de la Unión Europea- en ausencia de una justificación objetiva suficiente.¹⁶⁵⁶

En ese marco, cabe poner de resalto que una de las principales discriminaciones, entre ciudadanos de la Unión Europea, se configura por la denegación de determinados regímenes fiscales debido a su residencia. Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha expresado que, para la denegación de tales ventajas, un Estado miembro debe esgrimir razones objetivas convincentes. Frente a ello, la diferencia de trato ha sido justificada, tradicionalmente, basándose en la imposibilidad de obtener la información necesaria para verificar la situación de los no residentes y, en consecuencia, de garantizar la eficacia de los controles fiscales en situaciones transnacionales.¹⁶⁵⁷

A pesar de la aludida justificación, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado, en el caso “Bachman”¹⁶⁵⁸, que la denegación automática de la deducción supone un obstáculo a la libre circulación de servicios que, además, carece de justificación. Ello en razón de que, a juicio del tribunal, las autoridades de un Estado miembro siempre pueden acudir a la herramienta del intercambio de información con el

¹⁶⁵⁴ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 132.

¹⁶⁵⁵ TJUE, “Schumacker”, caso C-279/93, sent. del 14 de febrero de 1995.

¹⁶⁵⁶ Conf. LASARTE LÓPEZ, Rocío, “El papel de las normas comunitarias...”, cit., pág. 66.

¹⁶⁵⁷ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 133.

¹⁶⁵⁸ TJUE, “Bachman”, caso C-204/90, sent. del 28 de enero de 1992.

objeto de solicitar los datos necesarios para otorgar o denegar la deducción en cuestión. Sin perjuicio de ello, el tribunal, consciente de las limitaciones de la herramienta en cuestión, aclaró que, de no poder obtener la información por esa vía, la administración siempre puede solicitar al contribuyente toda la información necesaria para la correcta determinación de sus obligaciones fiscales.¹⁶⁵⁹

Es decir que, para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la restricción de las libertades comunitarias no puede establecerse tomando como justificación la necesidad de proteger la eficacia de los controles fiscales, ni tampoco por el hecho de que la información, necesaria para ejercitar el referido control, pueda encontrarse más allá de las fronteras del Estado. De esta manera, el instrumento de intercambio internacional de información tributaria ofrece una protección “indirecta” a los obligados tributarios. Ello en razón de que la mera existencia de este mecanismo, como herramienta para garantizar la eficacia de los controles fiscales, impide que los Estados miembros establezcan medidas que generen discriminaciones entre obligados tributarios por razón de su residencia.¹⁶⁶⁰

Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que el control y verificación de declaraciones juradas presentadas por sujetos del exterior no representa actualmente una dificultad insalvable o muy difícil de sortear para la administración tributaria. A diferencia de lo que acontecía en las épocas en las cuales la Corte Suprema dictó los fallos recaídos en las causas “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”, “Fox Film de Argentina S.A.” o en la más reciente “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”. Ello en atención al notable avance de la cooperación administrativa a nivel internacional, y al gran desarrollo del mecanismo de intercambio internacional de información tributaria.

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que la conformación de una categoría especial de contribuyentes -los beneficiarios del exterior-, a los cuales se les impide determinar la materia imponible sobre base real, parece afectar el contenido esencial del principio de igualdad en materia tributaria. Fundamentalmente debido a que las motivaciones, que en su momento justificaron la creación de la mentada categoría, han perdido en la actualidad la entidad que antes tenían, por lo que la apuntada prohibición

¹⁶⁵⁹ *Vid.* TJUE, “Bachman”, caso C-204/90, sent. del 28 de enero de 1992, para. 20.

¹⁶⁶⁰ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, *ob. cit.*, pág. 138.

trasluce el mantenimiento de un estándar patrimonial que no se condice con el notable avance normativo y técnico acaecido. En otras palabras, la categorización de los beneficiarios del exterior con el objeto de impedirles -en determinados casos- la determinación de la materia imponible sobre base real -a diferencia de lo que ocurre con los sujetos residentes- no se sustenta en una distinción razonable y real, por lo que afecta el contenido esencial del principio de igualdad.

Ahora bien, la conclusión en cuestión debe ser necesariamente matizada cuando se trata de sujetos del exterior residentes en países o jurisdicciones no cooperantes. Es decir, en países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o para evitar la doble imposición con cláusula amplia de intercambio de información, o que no cumplan efectivamente con el aludido intercambio¹⁶⁶¹. Ello en razón de que en este tipo de casos la capacidad de fiscalización de la administración tributaria se encuentra limitada, por lo que la distinción entre contribuyentes tiene todavía sustento en diferencias reales y razonables.

En definitiva, el avance normativo operado en la legislación del impuesto a la renta y el notable desarrollo del intercambio internacional de información fiscal -y, en general, de la cooperación entre administraciones tributarias- denota que la pervivencia de la prohibición, aplicable a los beneficiarios del exterior, de determinar la materia imponible sobre base real trasluce una afectación del contenido esencial del principio de igualdad. Especialmente debido a que no existen razones reales y atendibles, salvo en el caso de contribuyentes residentes en países o jurisdicciones no cooperantes, que justifiquen el diferente tratamiento tributario atribuible a los beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local.

8.4.2.4.6.4. QUID SOBRE EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN

La cláusula de no discriminación tiene por objeto principal impedir que, en el marco de un CDI, un país imponga, a los nacionales del Estado co-contratante, un impuesto u otra obligación, de carácter tributario, que no se exija o que sea más gravosa que la que se impone a los propios nacionales en su país¹⁶⁶². Lo cual obliga a formular un balance

¹⁶⁶¹ Art. 19 de la LIG.

¹⁶⁶² Conf. ROSSO ALBA, Cristian E., ob. cit., pág. 627.

entre la necesidad de prevenir la discriminación injusta y la de tener en consideración las distinciones legítimas basadas en las diferencias en la responsabilidad, los riesgos asumidos o la capacidad contributiva.

Como se ha visto, el principio bajo estudio se sustenta en un estándar de comparabilidad que incluye a los nacionales de un Estado contratante y los confronta -a los fines de la comparación en su situación fiscal- con los del otro Estado co-contratante. Los convenios no definen qué se considera específicamente “discriminación” o “acto discriminatorio”, sino que se comprometen a dar -a los residentes del otro Estado- un trato no menos favorable que aquel que se dispensa a los propios nacionales.

En su formulación general, contemplada en el MOCDE, el principio dispone que los nacionales de un Estado contratante no estarán sujetos, en el otro Estado contratante, a ningún impuesto, u obligación relativa al mismo, que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.

En el caso de las reglas rígidas de ganancia neta, se impone entonces analizar si su instauración vulnera el principio de no discriminación receptado en los CDI firmados por nuestro país. Puntualmente, por la imposibilidad de los beneficiarios del exterior de determinar su renta neta sujeta a impuesto sobre base real, a diferencia de lo que acontecería con los sujetos residentes.

En este sentido, cabe destacar que los sujetos residentes auto-declaran la materia imponible sobre base real, sea que se trate de fuente local o extranjera. En cambio, los residentes del exterior no tributan el impuesto sobre la obtención de rentas de fuente extranjera, pero, en lo que respecta a la de fuente local, se encuentran sujetos a un sistema de retención en la fuente; sistema que se sustenta en la aplicación de una serie de coeficientes de ganancia neta. Lo cierto es que, salvo en algunos casos particulares (*v.gr.* art. 104, incs. g y h, de la LIG), los beneficiarios del exterior deben tributar según la aplicación de los aludidos coeficientes; es decir, sobre base presunta.

Desde esta perspectiva, podría sostenerse que, en el caso de las reglas rígidas de ganancia neta, el tratamiento dispensado al sujeto del exterior resulta más gravoso que el atribuido al residente, ya que aquel no tiene la posibilidad de determinar la materia imponible sobre base real. La razón del diferente tratamiento tributario, vale destacar,

radicaría justamente en la diferente residencia tributaria, por lo que podría considerarse un caso arquetípico de discriminación.

Sin embargo, se entiende necesario profundizar el análisis con el objeto de determinar si la comparación formulada resulta acertada. Lo cual lleva a ponderar que el establecimiento permanente del exterior perteneciente a un sujeto residente, que obtiene rentas de fuente local, se encuentra sujeto a la aplicación de las reglas de ganancia neta referidas *supra*. Es decir que, en lo que respecta a la renta local obtenida por beneficiarios del exterior o por establecimientos permanentes pertenecientes a sujetos residentes, el tratamiento tributario resulta equivalente.

No se ignora, en este punto, que el sujeto residente y su establecimiento permanente del exterior son considerados sujetos distintos en el impuesto a las ganancias, si se considera que deben llevar contabilidad separada y regir sus relaciones bajo el estándar *arm's length*¹⁶⁶³. Lo cual llevaría a considerar que, a la luz del principio de no discriminación, no corresponde considerar que el tratamiento del establecimiento del exterior resulta atribuible a su titular -residente local-. Sin embargo, cabe tener presente que las ganancias de fuente extranjera del establecimiento permanente se consolidan fiscalmente en la declaración jurada del residente local¹⁶⁶⁴, por lo que la separación entre ambos sujetos dista de ser tajante.

Desde esta perspectiva, se entiende que no existen elementos de convicción suficientes para sostener que la aplicación de las reglas rígidas de ganancia neta represente una vulneración del principio de no discriminación establecido en los CDI suscriptos por nuestro país. Fundamentalmente teniendo en cuenta el tratamiento tributario asignado por el legislador a la obtención de renta de fuente local por beneficiarios del exterior - categoría en la cual se incluye a los establecimientos permanentes de sujetos residentes- resulta uniforme.

8.4.2.5. CONCLUSIONES

Las reglas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, constituyen auténticas reglas de valoración, por lo que pueden entrar en conflicto con los principios

¹⁶⁶³ Arts. 125, 126 y concordantes de la LIG.

¹⁶⁶⁴ Art. 125 de la LIG.

de razonabilidad, capacidad contributiva e igualdad. Especialmente cuando suponen un injustificado apartamiento de la realidad económica y comercial subyacente, o traslucen tratamientos diferenciales carentes de fundamento. En cambio, su naturaleza sustantiva descarta la existencia de conflictos con el derecho de defensa de los contribuyentes o responsables.

En ese marco, puede sostenerse que, a partir de “Hermitage S.A.”, la Corte Suprema ha erigido al principio de razonabilidad como un claro límite a la utilización indiscriminada de la técnica presuntiva en materia tributaria. En efecto, el tribunal cimero parece haber creado una suerte de categoría sospechosa, por lo que, ante la constatación de que la norma bajo cuestionamiento constituye una “presunción” o “ficción”, corresponde al Estado demostrar su razonabilidad y compatibilidad con los derechos y garantías constitucionales. Por tal motivo, se considera que la técnica presuntiva debe someterse a un control de razonabilidad más intenso, especialmente cuando resulta susceptible de alterar el principio de capacidad contributiva.

En consecuencia, se ha analizado la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta a la luz de los cinco juicios que componen el control de razonabilidad. En este sentido, se ha visto que, en relación al juicio de finalidad, la Corte Suprema ha admitido, por lo menos, tres razones o finalidades que justificarían la utilización de la técnica presuntiva en materia tributaria. El alivio de la carga probatoria que pesa sobre la administración fiscal, el combate de la elusión o evasión y la simplificación del ordenamiento y la gestión tributaria.

Se trata, vale destacar, de las finalidades que motivaron la incorporación de las reglas de ganancia neta a la antigua ley de impuesto a los réditos. Su finalidad mediata consiste en contribuir al cumplimiento de los principios constitucionales de igualdad y generalidad, en razón de que asegura, en determinados supuestos considerados especialmente complejos por el legislador, la eficaz aplicación del tributo por parte de los beneficiarios del exterior.

Desde esta perspectiva, se considera que las apuntadas finalidades resultan conformes a la Constitución nacional. Es que no resulta discutible, a la luz de la jurisprudencia del tribunal cimero, que el alivio de las tareas de fiscalización del organismo recaudador, la lucha contra la elusión y la simplificación del ordenamiento constituyan finalidades constitucionalmente tuteladas. Sin perjuicio de ello, resulta

interesante puntualizar que las dos primeras finalidades mencionadas han perdido entidad, respecto a las reglas de ganancia neta, merced al notable progreso técnico y normativo acaecido desde su originaria incorporación en la antigua ley de impuesto a los réditos.

En lo que respecta al juicio de adecuación, se entiende que, si se consideran las finalidades que motivaron la instauración de las reglas de ganancia neta, el medio escogido resulta adecuado para alcanzarlas. Es decir, el establecimiento de coeficientes de ganancia neta -sea que resulten de aplicación inexorable u opcional- resulta idóneo para aliviar las tareas de fiscalización a cargo del organismo fiscal, combatir la elusión fiscal y simplificar el ordenamiento tributario.

El juicio de necesidad presenta una problemática aparte, en razón de que su aplicación resulta discutible. En este sentido, cabe aclarar que, en principio, los jueces se eximen de realizar el mentado juicio, en el entendimiento de que no pueden juzgar la oportunidad, el mérito o la conveniencia de la medida. Sin embargo, se entiende que, a partir del *leading case* “Hermitage S.A.”, el control de razonabilidad se ha agravado cuando se analiza la utilización de la técnica presuntiva en materia tributaria. Fundamentalmente debido a que el principio de capacidad contributiva constituye un principio fundamental del derecho tributario -fundamento de la imposición y de la justicia fiscal-, por lo que la instauración de una excepción al mentado principio debe juzgarse con extrema prudencia.

Abona lo expuesto el hecho de que, en el fallo “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I. c/ DGI”¹⁶⁶⁵, la Corte Suprema destacó que, en materia de beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local gravadas, el único medio idóneo, para asegurar la determinación y cobro del impuesto a las ganancias, era el de la “presunción absoluta”. Es decir que el tribunal no encontró alternativas idóneas más benignas que la implementada por el legislador. Más allá del resultado, se advierte que el control de razonabilidad resulta más intenso que de costumbre, pues el tribunal se valió de juicios - particularmente, de un juicio de necesidad- que normalmente excluye en aras de una autolimitación y actitud de deferencia en el poder legislativo.¹⁶⁶⁶

¹⁶⁶⁵ Fallos: 324:920.

¹⁶⁶⁶ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 63.

Desde esta perspectiva, se entiende que, si el análisis se circunscribe estrictamente al juicio de necesidad, resulta claro que, en el estadio actual de evolución técnica y normativa, existen otros medios claramente menos gravosos para el principio de capacidad contributiva.

En efecto, las reglas de ganancia neta de aplicación condicionada -como las contempladas en el art. 104, incs. g) y h), de la LIG- se exhiben más respetuosas del apuntado principio. Ello en razón de que reconocen al contribuyente la opción de determinar el impuesto a las ganancias sobre base real; determinación que, como se ha visto, puede ser realizada en la actualidad mediante la aplicación de metodologías que gozan de consenso internacional -como los métodos de precios de transferencia-, y cuya exactitud o razonabilidad puede ser verificada, en principio, por el organismo fiscal. Ya sea mediante el aporte de la correspondiente documentación respaldatoria por parte del contribuyente o responsable -así sucede en los supuestos de la LIG previstos en el art. 104, incs. g) y h)-, o a través de los mecanismos de cooperación administrativa en materia tributaria -entre los que se destaca el intercambio de información internacional-.

Cabe destacar, en este punto, que en la presente investigación se ha explorado la posibilidad de determinar, a partir de la metodología de precios de transferencia receptada en la normativa local, la rentabilidad de mercado de beneficiarios del exterior en operaciones internacionales que involucren la obtención de renta de fuente argentina. Y se ha concluido que, dependiendo de las circunstancias del caso, los métodos de costo más beneficio, margen neto de la transacción y división de ganancias resultan técnicamente idóneos para ese cometido. Lo cual representa un notable avance respecto al estado de situación existente en la década de 1940, cuando se incorporaron las primeras reglas de precios de transferencia y de ganancia neta, para beneficiarios del exterior, en la antigua ley de impuesto a los réditos.

De esta manera, resulta técnicamente factible, en abstracto, que los beneficiarios del exterior declaren y determinen su ganancia neta, de fuente local, sobre base real. A su vez, se ha concluido que el notable desarrollo de la cooperación administrativa en materia tributaria torna factible que el organismo fiscal pueda constatar la veracidad de las declaraciones juradas presentadas por los referidos sujetos. A lo cual debe agregarse que la incorporación del criterio de renta mundial en la LIG parece dar por sentada la

capacidad del fisco de fiscalizar o controlar declaraciones juradas que exteriorizan actos o hechos, con relevancia tributaria, acaecidos en el exterior.

En consecuencia, resulta razonable concluir que, si se adopta el criterio de interpretación dinámico propugnado por la Corte Suprema en “García, María Isabel”, las reglas rígidas de ganancia neta son comparativamente más gravosas, en relación al principio de capacidad contributiva, que las de tipo condicionado. Atendiendo a que la determinación de la utilidad neta resulta técnicamente posible y que las facultades de verificación del organismo fiscal se encuentran en principio resguardadas, la concesión al contribuyente o responsable de la posibilidad de determinar la utilidad neta sujeta a impuesto, sobre base real, luce más respetuosa del mentado principio.

A partir de lo expuesto, se ha concluido que, si se acepta la aplicación del juicio de necesidad para evaluar la razonabilidad de la utilización de la técnica presuntiva en materia tributaria, se impone considerar que las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, no lo superan. Ello en razón de que la utilización de reglas de aplicación condicionada luce menos gravosa en relación al principio de capacidad contributiva, al permitir al contribuyente la auto-determinación de la materia imponible sobre base real; determinación que, a la luz de los desarrollos normativos y técnicos suscitados desde la originaria incorporación de las aludidas reglas al ordenamiento y de los avances en materia de cooperación administrativa, puede realizarse sobre bases técnicamente fundadas y ser susceptible de adecuado control por parte del organismo fiscal.

En lo que respecta al juicio de proporcionalidad, puede sostenerse que el medio elegido puede ser caracterizado como el establecimiento de coeficientes de ganancia neta para los beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local. Cabe señalar que los mentados coeficientes no han sido fijados en función de las características propias de las operaciones económicas involucradas, sino por referencia a los niveles de imposición admitidos en los CDI suscriptos por el país y en respuesta a necesidades recaudatorias. Por tal motivo, resulta válido afirmar que se trata de una construcción legislativa que, dependiendo del caso, puede resultar notoriamente extraña a la realidad económica de las operaciones gravadas.

Ahora bien, cabe tener presente que la instauración del sistema de reglas de ganancia neta tuvo por objeto superar las complejas controversias suscitadas en relación

a la determinación de la materia imponible cuando intervenían sujetos del exterior. Desde esta perspectiva, puede sostenerse que las mentadas reglas, sean de aplicación inexorable o condicionada, cumplen finalidades anti-elusivas, de simplificación y también de alivio de las labores de verificación y control de la administración tributaria.

En lo que respecta puntualmente a las reglas de ganancia neta, el legislador tuvo por finalidad inmediata la de posibilitar la aplicación del tributo a los sujetos del exterior que obtenían rentas de fuente argentina. En un contexto en donde la verificación y control de las actividades de sujetos foráneos o de hechos acaecidos en el exterior resultaba prácticamente imposible, la instauración de las aludidas reglas posibilitó la aplicación del tributo en este tipo de supuestos.

Sin embargo, se ha demostrado que las reglas rígidas de ganancia neta, en cuanto impiden a los beneficiarios del exterior la declaración de su utilidad o ganancia sobre base real, parecen encontrar actualmente justificación en la mayor comodidad de la administración fiscal. Y no, como originariamente sucedía, en contribuir a sortear la extrema dificultad que representaba fiscalizar y controlar actos o actividades acaecidos en el exterior.

En efecto, cabe destacar que, desde un enfoque dinámico, la función aliviadora de las reglas rígidas de ganancia neta parece haber perdido virtualidad. Ello en razón de que los desarrollos normativos suscitados revelan que, para el legislador, el organismo fiscal cuenta con las herramientas para fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imponibles o actividades acaecidas íntegramente en el exterior. Idéntica reflexión merece la cuestión relativa a la finalidad anti-elusiva de las reglas bajo examen, ya que los notables avances en materia de cooperación administrativa internacional han ampliado notablemente las competencias y habilidades de fiscalización y verificación de las administraciones tributarias. Distinto es el caso de la finalidad simplificadora, que se mantiene vigente a pesar del transcurso del tiempo, ya que todavía permite, tanto al fisco como a los contribuyentes y responsables, simplificar la liquidación del tributo.

Bajo ese marco, se ha evaluado si el medio elegido -las reglas de ganancia neta- resulta proporcionado con las finalidades legislativas de simplificación, anti-elusión y alivio de las facultades de fiscalización del organismo fiscal. Lo cual obliga a distinguir entre las reglas de aplicación condicionada de las reglas rígidas de ganancia neta.

En el primer caso, se entiende que el medio elegido por el legislador resulta proporcionado a las mentadas finalidades, por más inactuales que puedan resultar estas. Ello en razón de que las reglas de ganancia neta de aplicación condicionada, al habilitar al contribuyente a declarar la materia imponible sobre base real, permite sostener que el resultado de su aplicación será, en principio, decisión propia y potestativa del contribuyente.

En el segundo caso, en cambio, la conclusión parece diferente. Como se ha adelantado, el medio escogido trasluce, *prima facie*, un alejamiento relevante de la realidad económica de las operaciones involucradas, en razón de que los coeficientes de ganancia neta no han sido fijados en función de parámetros de mercado. Las finalidades legislativas reseñadas, por su parte, han perdido la importancia que tenían al momento de la incorporación de las aludidas reglas en la ley de impuesto a los réditos. Es que, desde una perspectiva de interpretación dinámica, no puede sostenerse, en la actualidad, que la verificación de las declaraciones juradas de beneficiarios del exterior constituya un escollo insalvable para el organismo fiscal, o que la determinación de la renta neta presente dificultades técnicas de muy difícil superación. Por lo que resulta razonable interpretar que el medio escogido por el legislador resulta desproporcionado en relación a las devaluadas finalidades aliviadoras y anti-elusivas.

Si bien la finalidad simplificadora permanece inmutable a pesar del paso del tiempo, se entiende que resulta igualmente insuficiente para justificar la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta. Ello en razón de que, como ha expuesto claramente MARÍN-BARNUEVO FABO, la justificación de este tipo de reglas solo puede darse cuando el importe de los bienes o derechos, cuantificable conforme a las reglas de valoración, tenga tan poca entidad que resulte desaconsejable utilizar otros procedimientos de valoración - que resultarían desproporcionados para los fines que se persiguen-. O, en su caso, que la utilización de este instrumento de determinación de valores tuviese carácter voluntario para el sujeto pasivo¹⁶⁶⁷. Ninguna de las aludidas circunstancias, que revelarían la proporcionalidad del medio escogido, se configura en el caso de las reglas rígidas de ganancia neta aplicable a beneficiarios del exterior.

¹⁶⁶⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 259/260.

Desde esta perspectiva, se ha concluido que el medio escogido -extremadamente gravoso a la luz del principio de capacidad contributiva- resulta desproporcionado frente a las devaluadas o en su caso débiles finalidades legislativas que motivaron la instauración de las reglas de ganancia neta. Con la importante salvedad que el referido medio parece proporcionado cuando se trata de sujetos del exterior residentes en países o jurisdicciones no cooperantes, ya que en tales supuestos las finalidades aliviadoras y anti-elusión permanecen actuales y con una vigencia similar a la que tenían en el pasado.

En lo que refiere al juicio de respeto al contenido esencial de los derechos regulados, se parte del hecho incontrovertible de que las reglas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, conducen a un cierto alejamiento del principio de capacidad contributiva. Por tal motivo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el problema principal de las “presunciones” radica en que se genera una tensión entre la capacidad contributiva y la justicia tributaria.¹⁶⁶⁸

En este sentido, el tribunal cimero ha sostenido que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva resulta indispensable como requisito de validez de todo gravamen¹⁶⁶⁹. La capacidad contributiva se erige, entonces, como la razón que justifica el tributo, a la vez que provee la materia sobre la cual se mide la participación del contribuyente en el sostenimiento de los gastos. Desde esta perspectiva, se ha sostenido que, siendo la capacidad contributiva una aptitud efectiva y real para afrontar el pago del tributo, resulta necesario que sean gravadas manifestaciones económicas reales, y no meramente ficticias. Lo cual exige no solo la elección de hechos imponibles que respondan a tales exigencias, sino también la adopción de particulares sistemas de liquidación y recaudación.

Ahora bien, cabe poner de resalto que la ley 23.260, que sentó las bases fundantes del sistema impositivo que rige actualmente el tratamiento de las rentas -de fuente argentina- obtenidas por beneficiarios del exterior, estableció coeficientes de ganancia neta que no parecen tener origen en un análisis técnico de las realidades comerciales involucradas. Sino que, por el contrario, se han fijado teniendo en miras fines

¹⁶⁶⁸ Conf. SAPAG, Mariano, “Aspectos conceptuales...”, cit., pág. 13.

¹⁶⁶⁹ CSJN, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición”, Fallos: 312:2467, sent. del 19 de diciembre de 1989.

recaudatorios y considerando los niveles de imposición admitidos por los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por el país.

En este sentido, cabe poner de resalto que el hecho de que el legislador haya procurado, en oportunidad de establecer los coeficientes de ganancia neta contemplados en la LIG, reproducir o respetar las alícuotas máximas de imposición previstas en los CDI, suscriptos por el país, nada agrega en torno a la evaluación de la potencial vulneración del contenido esencial del principio de capacidad contributiva.

Cabe destacar, en este punto, que los CDI suscriptos por nuestro país disponen, a lo largo de su articulado, la distribución de la potestad de imposición, entre los Estados contratantes, respecto a distintas categorías de rentas, a la vez que también establecen límites máximos para su imposición. Tales límites, que se establecen en función de porcentajes del importe bruto pagado a la contraparte del exterior, resultan producto de la negociación convencional entre los Estados, por lo que no existe evidencia de que encuentren sustento en un análisis técnico sobre la rentabilidad media de mercado.

De esta manera, resulta claro que el hecho de que el legislador haya procurado, en oportunidad de establecer los coeficientes de ganancia neta contemplados en la LIG, reproducir o respetar las alícuotas máximas de imposición previstas en los CDI, suscriptos por el país, nada agrega en torno a la evaluación de la potencial vulneración del contenido esencial del principio de capacidad contributiva; principio que, como se ha visto, obliga al legislador a tomar en consideración, al determinar los elementos de cuantificación de la base imponible, las características relevantes de las operaciones o actos económicos sujetos a imposición.

En consecuencia, se entiende que la prohibición dirigida a beneficiarios del exterior de declarar y determinar sus resultados sobre base real, representada por las reglas rígidas de ganancia neta, parece afectar el contenido esencial del principio de capacidad contributiva; principio que, como se ha visto, obliga al legislador a priorizar, salvo circunstancias excepcionales, la determinación de la renta neta sobre base real, y a tomar en consideración las características económicas relevantes de las operaciones que pretenden gravarse.

Al respecto, cabe tener presente que, en la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”, la Corte Suprema justificó la aplicación de las reglas de ganancia neta aduciendo la necesidad de alivianar la gestión del tributo. Es más, sostuvo que, de no

admitirse tal recurso a la técnica presuntiva, el Estado se encontraría en la obligación de designar representantes en el extranjero para controlar las constancias de libros comerciales de quienes realizan actividades comerciales fuera del país.

Por tal motivo, se ha reconocido que el análisis relativo a la razonabilidad de las reglas rígidas de ganancia neta remite necesariamente a considerar la finalidad *aliviadora* que cumplen; finalidad que, vale destacar, se encuentra estrechamente vinculada con la función anti-elusiva. Si bien la jurisprudencia relativa a esta cuestión es limitada, resulta válido interpretar que el tribunal cimero ha exigido que el *alivio* a las funciones de fiscalización y control, que puede representar una regla de valoración, responda a una situación objetivamente comprobable, en donde las aludidas funciones se encuentren seriamente limitadas por alguna circunstancia particular.

Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que las reglas bajo estudio parecen encontrar actualmente justificativo en la mayor comodidad de la administración fiscal. Y no, como originariamente sucedía, en la imposibilidad o extrema dificultad de fiscalizar y controlar actos o actividades acaecidos en el exterior, o en la necesidad de prevenir la elusión fiscal. En efecto, la adopción del criterio de renta mundial supone la posibilidad, por parte de la administración fiscal, de fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imponible o actividades acaecidos en el exterior. A su vez, las reglas anti-diferimiento, fundamentales para la aplicación eficaz del mentado criterio, constituyen, por su extensión y complejidad, la prueba más clara y evidente de que resulta posible fiscalizar y gravar los resultados de operaciones y actividades realizadas íntegramente en el exterior.

Es decir que, desde un enfoque dinámico, la finalidad aliviadora de las reglas rígidas de ganancia neta parece haber perdido virtualidad en función de la adopción del criterio de renta mundial y de la progresiva ampliación de las normas anti-diferimiento; normas que, vale destacar, han venido a profundizar la aplicación del criterio de renta mundial en la LIG. A la vez que revelan que, para el legislador, el organismo fiscal cuenta con las herramientas para fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imponible o actividades acaecidos íntegramente en el exterior.

En similar orden de ideas, puede sostenerse que las finalidades aliviadora y anti-elusiva de las reglas rígidas de ganancia neta parecen actualmente desvirtuadas en virtud de, entre otras cuestiones, los notables avances de la cooperación internacional en materia

tributaria. De cumplir funciones aliviadoras y anti-elusivas en el pasado, a tutelar la mayor comodidad del organismo fiscal en la actualidad. Lo cual evidencia que las apuntadas reglas traslucen un estándar patrimonial cuyo mantenimiento no se justifica desde el punto de vista del principio de razonabilidad (art. 28 de la Constitución nacional).

Si bien resulta controvertible que el contribuyente pueda requerir al Estado que recurra al mecanismo de intercambio de información tributaria con el objeto de poder acreditar la información exteriorizada en su declaración jurada, lo cierto es que se trata de una cuestión de naturaleza procedimental. Es decir, tal aserción no conmueve el hecho de que, en el plano normativo, la administración tributaria tiene la posibilidad de hacerlo y que, en el plano práctico, su realización no comporta, en la actualidad, la necesidad de sortear obstáculos de imposible o muy difícil superación.

A partir de lo expuesto, se ha concluido que las reglas de ganancia neta, cuya aplicación resulta condicionada, no traslucen una afectación del contenido esencial del principio de capacidad contributiva. En vivo contraste, las reglas rígidas de ganancia neta sí lo afectan. Desde un enfoque dinámico de interpretación, los motivos especialísimos que justificaron su introducción en el ordenamiento del impuesto a la renta parecen haberse diluido a la luz de los avances técnicos y normativos suscitados en las últimas décadas. Además, la cuestionable base técnica de los coeficientes trasluce un injustificado apartamiento del mentado principio, especialmente teniendo en cuenta que los contribuyentes cuentan en la actualidad con herramientas normativas para determinar la rentabilidad de mercado derivada de las operaciones internacionales. Y, a la vez, el organismo fiscal cuenta con la capacidad para controlar tal determinación. Desde esta perspectiva, la imposibilidad de que los beneficiarios del exterior puedan optar, respecto a determinado tipo de ganancias, por la determinación de la renta sobre base real carece en la actualidad de justificación constitucional, por no respetar el contenido especial del principio de capacidad contributiva.

Por otro lado, para determinar si las reglas de ganancia neta vulneran el contenido esencial del principio de igualdad, resulta necesario evaluar si la creación de la categoría especial de contribuyentes -los beneficiarios del exterior- se encuentra debidamente justificada. Lo cual obliga a formular un examen crítico del análisis formulado por la Corte Suprema en la citada causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”, además

de examinar si las razones brindadas por el tribunal -para justificar la creación de la apuntada categoría especial de contribuyentes- pueden ser mantenidas en la actualidad.

En este sentido, se advierte de una atenta lectura del citado fallo que la Corte Suprema justificó la aplicación de una regla rígida de valoración, a una categoría especial de contribuyentes -los beneficiarios del exterior-, con sustento en dos cuestiones. El carácter extranjero de estos, y las formas o modalidades como realizan sus actividades; formas que no permitían al fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que realizan una actividad semejante o idéntica.

Cabe analizar, entonces, si la inclusión de los beneficiarios del exterior como categoría especial, y la aplicación de un tratamiento tributario diferenciado a los mismos -a través de las reglas de ganancia neta-, puede justificarse en el carácter foráneo de los mentados contribuyentes; carácter que ha sido tradicionalmente asociado a una mayor dificultad para fiscalizar y controlar sus actividades y negocios. Es decir, corresponde examinar si el tratamiento tributario diferenciado, atribuido a los beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local, tiene sustento en la existencia de diferencias reales y justificadas.

Al respecto, es dable poner de resalto que la administración tributaria cuenta actualmente con una gran cantidad de herramientas -entre las que se destaca el intercambio internacional de información entre Estados- para fiscalizar y controlar a los contribuyentes y responsables, inclusive a los que no son residentes en el país. A lo cual cabe agregar que el control y verificación de declaraciones juradas presentadas por sujetos del exterior no representa una dificultad insalvable o muy difícil de sortear para la administración tributaria. A diferencia de lo que acontecía en las épocas en las cuales la Corte Suprema dictó los fallos recaídos en las causas “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”, “Fox Film de Argentina S.A.” o en la más reciente “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”.

Desde esta perspectiva, se ha concluido que la conformación de una categoría especial de contribuyentes -los beneficiarios del exterior-, a los cuales se les impide determinar la materia imponible sobre base real, parece afectar el contenido esencial del principio de igualdad en materia tributaria. Fundamentalmente debido a que las motivaciones, que en su momento justificaron la creación de la mentada categoría, han perdido la entidad que antes tenían, por lo que la apuntada prohibición trasluce el

mantenimiento de un estándar patrimonial que no se condice con el notable avance normativo y técnico acaecido.

Ahora bien, la conclusión en cuestión debe ser necesariamente matizada cuando se trata de sujetos del exterior residentes en países o jurisdicciones no cooperantes. Es decir, en países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o para evitar la doble imposición con cláusula amplia de intercambio de información, o que no cumplan efectivamente con el aludido intercambio¹⁶⁷⁰. Ello en razón de que, en este tipo de casos, la capacidad de fiscalización de la administración tributaria se encuentra limitada, por lo que la distinción entre contribuyentes tiene todavía sustento en diferencias reales y razonables.

De esta manera, el avance normativo operado en la legislación del impuesto a la renta y el desarrollo del intercambio internacional de información fiscal denota que la pervivencia de la prohibición, aplicable a los beneficiarios del exterior, de determinar la materia imponible sobre base real trasluce una afectación del contenido esencial del principio de igualdad. Especialmente debido a que no existen razones reales y atendibles, salvo en el caso de contribuyentes residentes en países o jurisdicciones no cooperantes, que justifiquen el diferente tratamiento tributario atribuible a los beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local.

La legislación española constituye un ejemplo perfectible de la modernización de las reglas del impuesto a la renta aplicables a sujetos no residentes. Ello en razón de que, como se ha visto en 6.4.2, admite, en el caso de sujetos no residentes que obtienen renta de fuente local sin mediación de establecimiento permanente, la deducción de los gastos previstos en las leyes 35/2006, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. La mentada deducción es admitida en el caso de contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea, o en Estados miembros del Espacio Económico Europeo (EEE) con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria. Lo cual se explica porque se encuentra garantizada la potestad del Estado de verificar las declaraciones juradas de los sujetos no residentes.

¹⁶⁷⁰ Art. 19 de la LIG.

Finalmente, se ha analizado si la instauración de las reglas de ganancia neta es pasible de vulnerar el principio de no discriminación receptado en los CDI firmados por nuestro país. Puntualmente, por la imposibilidad de los beneficiarios del exterior de determinar su renta neta sujeta a impuesto sobre base real, a diferencia de lo que acontecería con los sujetos residentes.

Al respecto, se estima que un examen superficial de la cuestión podría llevar a sostener que, en el caso de las reglas rígidas de ganancia neta, el tratamiento dispensado al sujeto del exterior resulta más gravoso que el atribuido al residente, ya que aquel no tiene la posibilidad de determinar la materia imponible sobre base real. La razón del diferente tratamiento tributario, vale destacar, radicaría justamente en la diferente residencia tributaria, por lo que podría considerarse un caso arquetípico de discriminación.

Sin embargo, la profundización del análisis lleva a ponderar que el establecimiento permanente del exterior perteneciente a un sujeto residente, que obtiene rentas de fuente local, se encuentra sujeto a la aplicación de las reglas de ganancia neta referidas *supra*. Es decir que, en lo que respecta a la renta local obtenida por beneficiarios del exterior o por establecimientos permanentes pertenecientes a sujetos residentes, el tratamiento tributario resulta equivalente. Por lo que no existen elementos de convicción suficientes para sostener que la aplicación de las reglas rígidas de ganancia neta represente una vulneración del principio de no discriminación establecido en los CDI suscriptos por nuestro país.

En definitiva, se entiende que la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, no se encuentra constitucionalmente justificada en el estadio actual de desarrollo normativo y técnico. Las mentadas reglas han permanecido inmutables, en su configuración técnica, a pesar de los notables avances en materia normativa, especialmente en lo que respecta a la fiscalidad de las operaciones internacionales. Lo cual revela que la prohibición normativa de optar por determinar su ganancia imponible sobre base real, que traslucen las aludidas reglas, no resulta razonable en razón de que resulta desproporcionada y lesiona el contenido esencial de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

No se ignora, en este punto, que la concesión a los beneficiarios del exterior, que obtienen rentas de fuente local, de declarar su ganancia neta sobre base real complejiza

la gestión del tributo y las tareas de la administración fiscal. Sin embargo, cabe tener presente que, como bien sostiene LASARTE ÁLVAREZ, el perfeccionamiento de los criterios de imposición implica un mayor obstáculo para la formulación y asentamiento de los tributos¹⁶⁷¹. Es que el cumplimiento de los modernos objetivos del derecho constitucional tributario conduce a figuras tributarias avanzadas, de difícil concepción y gestión¹⁶⁷², frente a modelos históricos libres de la preocupación por la idea de justicia fiscal que corresponde a nuestro tiempo¹⁶⁷³. Es decir que, cuanto más se quiere trasladar los principios de justicia fiscal a los impuestos, más complejos serán.¹⁶⁷⁴

Como señala CUBERO TRUYO, la dificultad que al ordenamiento tributario infligen los principios de justicia tributaria constituye una dificultad de proceso, pero una garantía de resultado. Ciertamente resulta difícil, para el legislador, confeccionar preceptos que plasmen los mentados principios, pero, a la vez, ninguna normativa será tan transparente como aquella surgida en aplicación de los principios¹⁶⁷⁵. Entre la razonable aversión a la creciente complejidad en la gestión tributaria y los principios constitucionales de la tributación, resulta claro que debe imponerse la efectiva e integral realización de estos últimos.

¹⁶⁷¹ Conf. LASARTE ÁLVAREZ, Javier, ob. cit., pág. 17.

¹⁶⁷² Conf. LASARTE ÁLVAREZ, Javier, ob. cit., pág. 64.

¹⁶⁷³ Conf. LASARTE ÁLVAREZ, Javier, ob. cit., pág. 21.

¹⁶⁷⁴ Conf. CUBERO TRUYO, Antonio M., ob. cit., pág. 12.

¹⁶⁷⁵ Conf. CUBERO TRUYO, Antonio M., ob. cit., pág. 12. El autor distingue entre las tareas de confección de las normas, que serían intrínsecamente laboriosas (por el hecho de tener que atender a los principios constitucionales) y el producto normativo, que sería intrínsecamente claro (por el hecho de sustentarse en tan sólidos principios). Los principios del derecho constitucional tributario perjudicarían la sencillez de los trabajos previos de elaboración normativa, pero beneficiarían la razonabilidad final del fruto.

9. CONCLUSIONES GENERALES

9.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha puesto de resalto en el Capítulo 1, el objeto de la presente investigación es analizar la constitucionalidad del sistema de reglas de ganancia neta, contemplado en la ley de impuesto a las ganancias, aplicable a beneficiarios del exterior; sistema que, salvo operaciones particulares, obliga a los aludidos sujetos, que obtienen rentas consideradas de fuente local, a determinar la base imponible del tributo en función de coeficientes rígidos.

El interés particular en la cuestión radica en que, a partir del fallo dictado por la Corte Suprema en la causa “Asoc. De Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición”¹⁶⁷⁶, la doctrina nacional parece haber dado por clausurada la discusión relativa a la legitimidad de las aludidas reglas. Sin embargo, se advierte que los fundamentos esgrimidos por el tribunal cimero, en el referido precedente, resultan prácticamente idénticos a los que había brindado, casi 50 años atrás, en el caso “Fox Film de la Argentina S.A. c. Estado Nacional Argentino s. Repetición (Réditos)”¹⁶⁷⁷. Lo cual resulta por lo menos llamativo, teniendo en cuenta que, de acuerdo al *leading case* “García, María Isabel”¹⁶⁷⁸, el avance técnico y normativo tiene virtualidad para erigirse en causal de inconstitucionalidad de estándares patrimoniales contenidos en la ley tributaria.

En ese marco, la tesis que se sostiene es que, a la luz de los avances técnicos y normativos acaecidos desde la originaria introducción de las reglas de rédito neto, el sistema de reglas de ganancia neta, aplicable a beneficiarios del exterior que obtienen renta de fuente local, resulta constitucionalmente cuestionable en cuanto impide, salvo en operaciones puntuales, la declaración de la materia imponible sobre base real.

La demostración de la tesis ha requerido formular una clara delimitación conceptual entre los institutos que son comúnmente englobados bajo la categoría de “técnicas presuntivas”. Tal como se ha demostrado en el Capítulo 2, la doctrina y jurisprudencia

¹⁶⁷⁶ Fallos: 324:920.

¹⁶⁷⁷ Fallos: 232:52.

¹⁶⁷⁸ Fallos: 342:411.

nacional dista de ser rigurosa en el análisis de la técnica presuntiva en materia tributaria, lo cual representa una importante dificultad para el análisis.

Ahora bien, despejada la apuntada dificultad, se ha estudiado críticamente, en el Capítulo 3, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación relativa a la utilización de la técnica presuntiva en materia tributaria; jurisprudencia que tiene como uno de sus principales hitos el fallo recaído en la causa “Hermitage S.A.”¹⁶⁷⁹, en donde se declaró la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta. La utilidad principal de su estudio consiste en que ha permitido dilucidar los principales lineamientos interpretativos respecto a las funciones de la técnica presuntiva y a la justificación de su utilización, así como también los estándares aplicables para el análisis de constitucionalidad.

La clarificación conceptual, vale destacar, exhibe importantes consecuencias en el análisis jurídico de la cuestión. Como se ha demostrado en los Capítulos 4 y 5, los distintos institutos presuntivos cumplen diferentes funciones en el ordenamiento, y también presentan formas particulares de relacionamiento con los principios y derechos constitucionales de la tributación.

Las reglas de ganancia neta, por su parte, han sido objeto de estudio particular en el Capítulo 6. Teniendo en cuenta la hipótesis de investigación delineada, se ha enfatizado especialmente el examen relativo a su naturaleza jurídica y a sus características principales, así como también de las motivaciones que justificaron su originaria incorporación en la antigua ley de impuesto a los réditos. A través del mentado análisis, se ha logrado desentrañar las funciones que cumplen actualmente las mentadas reglas, además de tener claridad respecto a su forma de relacionamiento con los principales principios y garantías constitucionales en materia tributaria.

Desde esta perspectiva, se ha abordado, en el Capítulo 7, una reseña de la jurisprudencia del tribunal cimero relativa a la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta aplicables a sujetos o beneficiarios del exterior; jurisprudencia que exhibe argumentos inmutables -en defensa de las apuntadas reglas- pese al transcurso del tiempo.

¹⁶⁷⁹ Fallos: 333:993.

A su vez, en el Capítulo 8 se ha abordado en concreto la tarea de demostrar la hipótesis de investigación planteada. En ese marco, se ha examinado la naturaleza jurídica de las reglas de ganancia neta aplicables a beneficiarios del exterior, y la incidencia que tal naturaleza tiene en las funciones que estas cumplen en el ordenamiento jurídico y en su forma de relacionamiento con los principios y garantías de la tributación. A su vez, se ha formulado una reseña de los principales cambios normativos acaecidos desde la incorporación de las mentadas reglas en la antigua ley de impuesto a los réditos. En consecuencia, se estudiaron tres institutos cuyo desarrollo ha sido significativo y que tienen decisiva incidencia en el análisis encarado. Puntualmente, se hace referencia al instituto de precios de transferencia, al criterio de renta mundial adoptado en la ley de impuesto a las ganancias y al fenómeno del intercambio internacional de información tributaria entre administraciones fiscales.

Cabe destacar, en este punto, que el estudio de los aludidos institutos, de su evolución y contornos actuales ha constituido un elemento valioso de juicio para evaluar la pervivencia de las razones que, en su momento, justificaron la originaria incorporación de las reglas de rédito neto en la ley de impuesto a los réditos. Especialmente teniendo en cuenta que la apuntada justificación giró en torno a la necesidad de poner fin a las controversias suscitadas en relación a la determinación del nivel del rédito neto, y a la existencia de dificultades insalvables para fiscalizar actividades o sujetos del exterior.

A partir de la ponderación de la evolución normativa acaecida en relación a los aludidos institutos, se ha concluido, en línea con el enfoque dinámico de interpretación propugnado por la Corte Suprema en “García, María Isabel”, que la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta resulta constitucionalmente inaceptable. Fundamentalmente, por cuanto impiden que los beneficiarios del exterior, que obtienen rentas de fuente local, puedan determinar la materia imponible sobre base real. Salvo, claro, que se trata de sujetos del exterior radicados o domiciliados en países o jurisdicciones no cooperantes. Ello en razón de que, en este tipo de casos, la capacidad de fiscalización de la administración tributaria se encuentra limitada, por lo que la distinción entre contribuyentes tiene todavía sustento en diferencias reales y razonables.

A continuación, entonces, se reseñarán las principales conclusiones arribadas a lo largo de la presente investigación, de manera tal de explicitar, en forma sintética, los fundamentos que permiten sustentar la tesis que se postula.

9.2. SOBRE LAS DIFICULTADES CONCEPTUALES EXISTENTES PARA EL ESTUDIO DE LA UTILIZACIÓN DE LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

El principal problema que presenta el estudio de la técnica presuntiva radica en que la doctrina nacional comprende, bajo ese rótulo, una gran variedad de institutos de derecho probatorio y sustantivo; institutos que, vale destacar, tienen diversa naturaleza y estructura, además de que cumplen distintas funciones en el ordenamiento jurídico. Con el agravante que los estudios doctrinarios que se han formulado traslucen importantes imprecisiones conceptuales, tienden a formular análisis globales de los aludidos institutos y, a partir de una concepción peyorativa de estos, se concentran exclusivamente en los conflictos que puede generar su utilización.

Se trata de un problema que se profundiza aún más por el hecho de que el legislador trata equívocamente, como reglas de presunción, a mandatos imperativos que no tienen esa naturaleza¹⁶⁸⁰. Y, a su vez, establece auténticas reglas de presunción en normas cuya redacción no contienen los verbos típicos de la figura, a saber: presumir, estimar, considerar o similares.

Con el objeto de superar la aludida dificultad, se ha recurrido a los desarrollos formulados por la doctrina tributaria española. La razón de tal elección dista de ser caprichosa, si se toma en consideración que gran parte de la producción doctrinaria nacional sigue, en sus lineamientos principales, la famosa tesis sobre ficciones del profesor PÉREZ DE AYALA¹⁶⁸¹. Además, la Corte Suprema, al establecer los lineamientos conceptuales de su doctrina sobre la utilización de presunciones y ficciones en el derecho tributario, ha recurrido también a un conocido trabajo de un doctrinario español, Salvador DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN¹⁶⁸². En ese marco, se ha podido advertir la rica discusión que se ha entablado, en la doctrina de aquél país, respecto

¹⁶⁸⁰ Conf. DE MITA, E., ob. cit., pág. 171.

¹⁶⁸¹ PÉREZ DE AYALA, J. L., ob. cit., pág. 191.

¹⁶⁸² DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador, ob. cit.

a la conceptualización de los diversos institutos presuntivos; discusión en la cual se destaca, por su profundidad, exhaustividad y rigurosidad, la original tesis de Diego MARÍN-BARNUEVO FABO, la cual se sigue en gran parte de la presente investigación.

En este sentido, se advierte que la conceptualización de la presunción jurídica no parece haber recibido mayor atención por parte de la doctrina argentina. En rigor de verdad, la producción científica nacional parece limitarse, en términos generales, a adoptar las definiciones propuestas por PÉREZ DE AYALA, para luego distinguir los distintos tipos de presunciones (*v.gr.* legal u *hominis*, absoluta o relativa), sentar posición respecto a las diferencias entre la presunción absoluta y la ficción y, en su caso, clasificar ciertos institutos del derecho tributario como “presunción” o “ficción”.

Ahora bien, se entiende que la doctrina argentina ha adoptado, en su mayoría, el concepto “vulgar” de presunción. Es decir, el que coincide con la definición brindada por la Real Academia Española, y que es utilizado con frecuencia tanto en el lenguaje común no especializado como en el empleado por los operadores jurídicos. Sin embargo, se considera que, por su amplitud, poco aporta para aproximarse a un concepto jurídico de presunción. Ello en razón de que comprendería prácticamente la totalidad de la actividad valorativa, apenas se reconozcan las evidentes limitaciones del hombre para alcanzar una certeza absoluta libre de cualquier género de dudas.¹⁶⁸³

En este sentido, cabe destacar que, de acuerdo a la posición mayoritaria de la doctrina nacional, la presunción no es un medio de prueba. En efecto, de la reseña formulada en el Capítulo 2 se advierte que los autores la han considerado una “operación”¹⁶⁸⁴, “operación lógica”¹⁶⁸⁵, un “resultado”¹⁶⁸⁶ o una “situación”¹⁶⁸⁷, pero no un instituto probatorio. Es decir que han asociado las presunciones con juicios de probabilidad, que no permiten alcanzar la certeza reservada a la práctica de pruebas sobre los hechos controvertidos. En consecuencia, podría sostenerse que la única diferencia entre la presunción vulgar y la presunción jurídica radica en el sujeto que las utiliza. Mientras que, en la primera, la personalidad del sujeto que realiza la actividad presuntiva

¹⁶⁸³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, *ob. cit.*, págs. 57/58.

¹⁶⁸⁴ Conf. SAPAG, Mariano A., “Aspectos conceptuales y teóricos...”, *cit.*, págs. 4/5.

¹⁶⁸⁵ Conf. GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos de la interpretación...*, *cit.*, pág. 221; y GADEA, María de los Ángeles, *ob. cit.*

¹⁶⁸⁶ Conf. MANONELLAS, Graciela N., *ob. cit.*; y PONTIGGIA, Viviana G., *ob. cit.*

¹⁶⁸⁷ Conf. ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia C., *ob. cit.*

es indistinta, en la segunda debe tratarse de alguien revestido de autoridad para normar conductas ajenas.¹⁶⁸⁸

Lo cierto es que la posición en cuestión presenta la debilidad de que se asienta sobre una cuestionable construcción relativa a los distintos niveles de convicción y los instrumentos aptos para alcanzarlo. Como bien señala MARÍN-BARNUEVO FABO, el rechazo de las presunciones, como categoría instrumental probatoria apta para alcanzar la certeza, conduce a un enfrentamiento un tanto maniqueo entre presunción y probabilidad, y prueba y certeza.¹⁶⁸⁹

A partir de ello, se advierte la importancia de enfatizar, en la definición de la presunción jurídica, su carácter de instituto probatorio. Lo cual permite evitar que se confunda la presunción jurídica, de neto carácter probatorio, con las normas de carácter sustantivo -v.gr. presunciones absolutas y ficciones- o con las reglas sobre la carga de la prueba.

En consecuencia, se entiende que la presunción jurídica constituye un instituto probatorio que permite alcanzar la certeza sobre la realidad de un hecho no probado, a través de la prueba de otro distinto al que normalmente aparece unido. Su utilización no provoca juicios de probabilidad en el aplicador de las normas, sino certeza en tanto las estima, o falta de certeza en tanto las desestima¹⁶⁹⁰. Se considera trascendental que la definición refiera a la existencia de una actividad probatoria específica, dirigida a la fijación del hecho que va a considerarse presumido¹⁶⁹¹. Ello en razón de que permite diferenciar una serie de supuestos que, a pesar de reunir las notas indicadas, tienen una naturaleza distinta a la de las reglas de presunción.

La presunción absoluta y la ficción, por su parte, constituyen normas de remisión. Es decir que se caracterizan por remitir, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la consecuencia jurídica, a otra norma jurídica.¹⁶⁹²

En este sentido, cabe destacar que la presunción absoluta constituye una disposición normativa mediante la cual se considera que la realización de un hecho lleva

¹⁶⁸⁸ Conf. CARRERAS, ob. cit., pág. 359.

¹⁶⁸⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 62/63.

¹⁶⁹⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 68/69.

¹⁶⁹¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 70.

¹⁶⁹² Conf. LARENZ, K., ob. cit., págs. 249 y ss.

inexorablemente aparejada la realización de otro distinto, con el objeto de imputar al primero los efectos jurídicos atribuidos al segundo. El esquema operativo de las presunciones absolutas es distinto del de las reglas de presunción¹⁶⁹³. La consecuencia jurídica X, normalmente prevista para un hecho distinto al que efectivamente ha tenido lugar (B), se vincula directamente a la realización de un hecho (A). Es decir que responden al esquema general de las normas sustantivas, donde se vincula una consecuencia jurídica a la realización de un determinado presupuesto de hecho; consecuencia que no es definida explícitamente, sino por remisión al régimen jurídico aplicable a otro hecho distinto, que en algunos casos acompaña al presupuesto de hecho de la norma.¹⁶⁹⁴

Por ello, las presunciones absolutas han sido definidas como “disposiciones legales enmascaradas bajo la forma de presunción”, ya que efectivamente responden al esquema general de las normas sustantivas; esquema consistente en vincular una consecuencia jurídica a la realización de un determinado presupuesto de hecho¹⁶⁹⁵. La vinculación, claro, se realiza por remisión al régimen jurídico de otro hecho distinto.

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que las presunciones relativas se integran en la fase probatoria como instituto autónomo y tienen naturaleza procesal, mientras que las presunciones absolutas son normas reguladoras de relaciones materiales y tienen naturaleza sustantiva.

La ficción, por su parte, tiene por característica principal la de equiparar dos hechos que se sabe diferentes, con el objeto de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descripto para el primero¹⁶⁹⁶. No tiene carácter presuntivo, ya que no proyecta sus consecuencias jurídicas sobre la base de la fijación de los hechos. Su función es regular directamente las relaciones jurídicas de los sujetos pasivos, con independencia de un proceso concreto.¹⁶⁹⁷

¹⁶⁹³ Se vincula a la acreditación de un hecho A, la consecuencia de tenerse por probado un hecho distinto B, lo cual determina que, salvo que los interesados acrediten que no ha tenido lugar A o B, se produzcan las consecuencias jurídicas X previstas para B.

¹⁶⁹⁴ Conf. LARENZ, K., ob. cit., págs. 242 y ss.

¹⁶⁹⁵ Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, M., “De las presunciones”, cit., pág. 565.

¹⁶⁹⁶ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 137.

¹⁶⁹⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 145.

En ese marco, se entiende que una definición jurídica de ficción, que la equipare sustancialmente a su concepto usual, peca por defecto¹⁶⁹⁸, puesto que dependerá del uso que se haga en cada momento del término “realidad”¹⁶⁹⁹. Resulta importante, entonces, complementar la definición usual con el elemento teleológico; es decir, con la finalidad de esa desfiguración de la realidad. Siguiendo a LARENZ, puede sostenerse que las ficciones tienen como finalidad, normalmente, la aplicación de la regla dada para un supuesto de hecho (S1) a otro supuesto de hecho (S2).¹⁷⁰⁰

De lo que se trata, en definitiva, es de hacer recaer el peso de la definición de las ficciones en el elemento teleológico, en tanto instrumentos de técnica jurídica que atribuyen, a un presupuesto de hecho, el régimen jurídico que ya había sido descrito para otro presupuesto fáctico distinto.¹⁷⁰¹

La única diferencia que se vislumbra entre estos institutos jurídicos reside en las probabilidades existentes de que el presupuesto fáctico de la norma, a la que se realiza la remisión, acompañe en la realidad a los hechos que integran el presupuesto fáctico de la presunción absoluta o de la ficción. En el primero de los casos, es probable que unos hechos vayan acompañados de los otros (principio de normalidad)¹⁷⁰². Mientras que, en el caso de las ficciones, esa particular conformación del régimen jurídico se basa en criterios de oportunidad y justicia¹⁷⁰³, y no se considera previsible que se haya producido, efectivamente, el hecho que aparece como presumido o simulado.¹⁷⁰⁴

Cabe destacar que, en principio, resulta jurídicamente indiferente calificar una norma como ficción o presunción. Lo verdaderamente relevante es que constituyen normas de remisión, en cuanto la consecuencia jurídica de sus presupuestos fácticos no

¹⁶⁹⁸ Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “El procedimiento de determinación...”, cit.

¹⁶⁹⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 156.

¹⁷⁰⁰ Conf. LARENZ, K., ob. cit., pág. 255.

¹⁷⁰¹ Como bien afirma MUÑOZ LOPEZ (ob. cit., pág. 137), no se pretende equiparar la realidad de dos hechos naturalmente distintos a través de una suerte de *mentira jurídica*, sino asignar a ambos hechos la misma consecuencia jurídica.

¹⁷⁰² Vid. LLAMAS LABELLA, *Le presunzioni legali nel Diritto Tributario*, Tesi di Laurea (inédita), Università degli Studi di Bologna, 1971, pág. 300. Citado por MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 142.

¹⁷⁰³ Conf. CARRERAS, ob. cit., pág. 390.

¹⁷⁰⁴ Conf. PÉREZ DE AYALA, ob. cit., págs. 19 y ss.

aparece detalladamente regulada en la norma sino establecida por referencia a otra norma ya conocida.¹⁷⁰⁵

Natural consecuencia de lo expuesto es que no cabe asignar finalidad probatoria a las presunciones absolutas y a las ficciones. Ambas tienen naturaleza sustantiva, ya que constituyen auténticas normas de remisión. No existe diferencia alguna en cuanto a su estructura y efectos, pues las dos atribuyen los efectos jurídicos de un hecho a otro distinto. Por tal motivo, la única diferencia se encuentra en la distinta probabilidad de acaecimiento del hecho al cual se remite dicha norma, para establecer el régimen jurídico de su presupuesto de hecho.

Por otro lado, las disposiciones supletorias, frecuentemente utilizadas en el ámbito tributario, no están dirigidas a posibilitar la fijación de hechos en la etapa probatoria. Por tal motivo, no pueden ser consideradas reglas de presunción. Constituyen, en realidad, normas jurídicas de carácter material, por las cuales se establecen los efectos jurídicos de unos hechos respecto de los que se ignora algún dato necesario para su subsunción en otra premisa mayor ya regulada. Tienen origen cuando el legislador dota de autonomía a un presupuesto fáctico, que deberá aplicarse, de manera subsidiaria, solo cuando la actividad probatoria no hubiese permitido conocer todas las notas de la premisa menor, a efectos de su subsunción en otra premisa mayor más compleja. Como lúcidamente señala SERRA DOMÍNGUEZ, lo que en la presunción es un *prius*, en la disposición supletoria es un *posterius*.¹⁷⁰⁶

Siguiendo en este punto el esquema lógico de aplicación de normas descrito por LARENZ, resulta claro que este tipo de normas tiene una singular naturaleza. En efecto, nuestro ordenamiento jurídico reconoce consecuencias jurídicas distintas para supuestos de hecho parcialmente coincidentes. Ello determina que exista, por ejemplo, una premisa mayor (S1) caracterizada por las notas N1, N2 y N3, y otra premisa distinta (S2) caracterizada por las notas N1, N2 y N5, y que cada una de ellas tenga un régimen jurídico diferenciado (X1 y X2, respectivamente). Este tipo de esquemas no plantea, en principio, ningún problema. Si la premisa menor (H) presentara como notas distintivas N1, N2 y

¹⁷⁰⁵ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 144.

¹⁷⁰⁶ Conf. SERRA DOMÍNGUEZ, M., *Normas de presunción...*, pág. 97.

N3, se le asociaría la consecuencia jurídica X1; en cambio, si se presentaran como notas distintivas N1, N2 y N5, se le asociaría la consecuencia jurídica X2.

Sin embargo, resulta factible que el resultado de la actividad probatoria solo permita alcanzar la certeza de realización de los hechos que integran las notas N1 y N2. Ante esta situación, el desconocimiento de la tercera nota distintiva impediría conocer la consecuencia jurídica a aplicar (X1 o X2). Por ello, el legislador debe contemplar este tipo de circunstancias y establecer un régimen jurídico que sea de aplicación en situaciones como la expresada. Y una de estas soluciones consiste en reconocer autonomía a otro presupuesto de hecho (S3), caracterizado por las notas N1 y N2, y establecer que seguirá el régimen jurídico de X3. Esta nueva proposición adquiere así plena identidad, perdiendo de este modo toda relevancia el que, al mismo tiempo, pueda considerarse que su presupuesto fáctico forma parte de una proposición más amplia ya existente.¹⁷⁰⁷

La distinción entre la presunción jurídica y las disposiciones supletorias, vale reconocer, resulta dificultosa. En primer lugar, por la desafortunada redacción utilizada por el legislador, quien normalmente utiliza la fórmula “se presumirá esta o aquella circunstancia” para regular la solución subsidiaria que establece este tipo de normas¹⁷⁰⁸. En segundo lugar, debido a la frecuente utilización de la técnica de las normas de remisión¹⁷⁰⁹ para configurar el régimen jurídico que debe seguir, en la disposición supletoria, el presupuesto fáctico de nueva creación.

En relación a esto último, cabe poner de resalto que cuando el legislador dota de autonomía a un presupuesto fáctico, que deberá aplicarse de manera subsidiaria -solo cuando la actividad probatoria no hubiese permitido conocer todas las notas de la premisa menor, a efectos de su subsunción en otra premisa mayor más compleja-, puede hacerlo en forma detallada o a través de la técnica de la remisión. Es decir, equiparando

¹⁷⁰⁷ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 154.

¹⁷⁰⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 158.

¹⁷⁰⁹ Como se expuso *supra*, las normas de remisión integran una categoría denominada “normas jurídicas incompletas”, caracterizada porque la fuerza constitutiva de sus consecuencias jurídicas la reciben solo en conexión con otras normas jurídicas. Se distinguen porque remiten, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la consecuencia jurídica, a otra norma jurídica.

jurídicamente ese presupuesto fáctico de nueva creación a otro ya conocido, para que se rija por la misma regulación.¹⁷¹⁰

Como bien señala MARÍN-BARNUEVO FABO, estos últimos casos, en los que el legislador utiliza normas de remisión para establecer el régimen jurídico de aplicación subsidiaria, son los más frecuentes. Y la confusión es perfectamente factible puesto que, aunque el legislador dota de autonomía al supuesto (S3) -caracterizado por las notas N1 y N2-, al servirse de la técnica de remisión normalmente opta por atribuir a (S3) el mismo régimen jurídico ya descrito para alguna de las premisas mayores más detalladas (S1 o S2). Y que, para simplificar esa solución, establezca que la insuficiencia probatoria determinará que se tenga por probada la nota identificativa de la premisa de aquella norma a cuya regulación se remite (N3 o N5, respectivamente, en el ejemplo utilizado). Ello conduce a que muchos autores entiendan que la norma tiene naturaleza presuntiva por establecer la presunción del hecho N3 o N5, en lugar de considerar que esa finalidad probatoria no existe. Esto último en razón de que dicha disposición supletoria solo opera ante la falta de prueba y mediante la técnica de remisión.

También dentro de la categoría de normas materiales, las normas definitorias son utilizadas por el legislador para dotar de un significado jurídico, preciso y específico, a alguno de los términos que utiliza en la configuración del ordenamiento jurídico¹⁷¹¹. Resulta jurídicamente irrelevante que, en esas definiciones técnicas, se produzca un alejamiento del significado atribuido a los términos en su sentido usual, aunque conduzca a resultados absurdos.

Si bien en el terreno puramente conceptual parece difícil confundir las normas definitorias con las reglas de presunción, lo cierto es que, en ocasiones, las normas definitorias han sido calificadas como ficciones. La tesis de PÉREZ DE AYALA es quizás el ejemplo más notable de este tipo de confusiones, ya que, al no considerar el elemento teleológico en la definición de la ficción jurídica, trata de forma unitaria ambas figuras. Llega a considerar, de esta manera, que la ficción también se produce en aquellos supuestos en los que existe “*discrepancia entre concepto legal y dato prejurídico*”.¹⁷¹²

¹⁷¹⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 158.

¹⁷¹¹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 166.

¹⁷¹² Conf. PÉREZ DE AYALA, J. L., ob. cit., pág. 66.

En el ámbito tributario, es posible encontrar múltiples ejemplos de normas definitorias en las que el legislador confiere a los términos empleados un significado distinto del que previamente les correspondía en el lenguaje usual e, incluso, del que tenían reconocido en el mundo del derecho. Por ejemplo, el art. 2º, inc. b), de la ley del impuesto al valor agregado, cuando define como venta la desafectación de cosas muebles de la actividad gravada; el art. 51 de la LIG, al definir la regalía como toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etcétera, cualquiera que sea la denominación asignada; el art. 2º de la ley 24.674, en cuanto define al “expendio” de bienes gravados como la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo -de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera- y su posterior transferencia por el importador a cualquier título.

En todos estos supuestos, es posible advertir que el legislador confiere un significado determinado a los términos que utiliza en la creación del ordenamiento jurídico. Y resulta jurídicamente irrelevante que, en esas definiciones técnicas, se produzca un alejamiento del significado atribuido a los términos en su sentido usual, aunque conduzca a resultados absurdos; irrelevancia derivada de que no se cambia la naturaleza de las cosas, sino que se limita a establecer que “a efectos de lo dispuesto en la ley, cada vez que sea utilizado el término A, deberá entenderse que se hace referencia a lo expresamente descrito en su definición”¹⁷¹³. Ello no obsta, claro, a que resulta preferible que el significado jurídico de los términos fuese lo más parecido al que le corresponde en el lenguaje usual, dado que facilita la comprensión de los destinatarios.

Las reglas de valoración, por su parte, se caracterizan por disponer el valor por el cual determinadas rentas o bienes deben ser computados en la base imponible del tributo, con el objeto de cuantificar el monto de la obligación tributaria¹⁷¹⁴. No se ocupan de la acreditación de hechos, por lo que no pueden ser consideradas reglas de presunción. En rigor de verdad, actúan luego de concluida la fase probatoria, y lo hacen mediante la

¹⁷¹³ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 168.

¹⁷¹⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 173.

asignación de un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible.¹⁷¹⁵

Se trata de instrumentos técnicos para determinar la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, por lo que no cabe atribuirles la misma naturaleza que las reglas de presunción. Ello no obsta, como bien apunta MARÍN-BARNUEVO FABO, a que exista un elemento presuntivo que actúa en la mente del legislador -en el sentido de sospecha o creencia¹⁷¹⁶-; elemento que justamente ha ocasionado, pese a la clara naturaleza material de este tipo de reglas, que se confundan con las reglas de presunción.

Siguiendo, a efectos puramente expositivos, la clasificación propuesta por MARÍN-BARNUEVO FABO, puede dividirse este tipo de normas en tres bloques. Las que contienen una regla de valoración fija de bienes o derechos, las que otorgan un valor mínimo a los bienes o derechos -a los efectos de determinar la base imponible-, y las que cuantifican en su integridad la base imponible.

El primer bloque comprende las normas que contienen reglas de valoración de bienes, derechos o utilidades cuya aplicación es inexorable, y no se hace depender de ninguna otra circunstancia. El segundo bloque agrupa todas las normas que contienen reglas por las que se establece imperativamente un valor mínimo por el que deben ser computados determinados bienes y derechos. Este tipo de normas tiene por finalidad atribuir un valor mínimo prefijado a determinados bienes, sin que, a tal efecto, sea relevante, para justificar su falta de aplicación, que su valor real sea inferior y ello pueda ser acreditado a través de cualquier medio de prueba. La diferencia con las anteriores reglas es clara, en razón de que, mientras que aquellas son de aplicación inexorable, estas son de aplicación condicionada. Su virtualidad depende de una circunstancia exógena: que el valor, resultante de la aplicación de los medios normales de prueba a dichos bienes y derechos, fuera inferior al previsto en la norma¹⁷¹⁷. Finalmente, el tercer bloque está integrado por las normas que cuantifican la base imponible en su integridad. Si bien cuentan con la misma estructura y naturaleza de las que integran el primer bloque, su

¹⁷¹⁵ Conf. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (“La prueba en Derecho...”, cit., pág. 177).

¹⁷¹⁶ Conf. SAÍNZ DE BUJANDA, F., ob. cit., pág. 214.

¹⁷¹⁷ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 177.

incidencia en la cuantificación de la obligación tributaria es mucho mayor, dado que no solo afectan alguno de los elementos de la base imponible sino a esta en su totalidad.¹⁷¹⁸

En las reglas de valoración, el elemento presuntivo agota sus efectos en la fase de creación legislativa, por lo que su apreciación posterior carece de efectos jurídicos. De allí que resulte impropio calificarlas como presuntivas. En efecto, tanto la estructura como la función y efectos de este tipo de normas difieren claramente de los de las normas propiamente presuntivas, puesto que no pretenden facilitar la prueba de un hecho a través de otro distinto. Y, además, no cabría destruir su eficacia, en cuanto instrumento de medición, probando que la presunción, en que se apoya el legislador al adoptarlo, no fue fundada. Ello en razón de que se trata de normas que se limitan a establecer un mandato que permite hacer efectiva la aplicación del impuesto.

Por otro lado, las reglas sobre la carga de la prueba constituyen normas de cierre, que tienen por objeto posibilitar la emisión de una decisión jurisdiccional en cualquier caso. Es decir, establecen cuál de las partes corre el riesgo de que no sea satisfecho el *onus probandi* respecto de determinado hecho controvertido.

En consecuencia, puede sostenerse que tienen por objeto determinar cómo debe distribuirse entre las partes la actividad consistente en probar los hechos controvertidos. No imponen, sin embargo, deber alguno a los litigantes. Quien omite probar, no obstante la regla que pone tal actividad a su cargo, no es pasible de sanción alguna, sino que se expone al riesgo de no formar la convicción del juez respecto al derecho que alega. La actividad probatoria constituye, como toda carga procesal, un imperativo del propio interés.

A partir de lo expuesto, se advierte una clara diferencia entre las “reglas de carga de la prueba” y las “reglas de presunción”, en razón de que las primeras determinan las consecuencias derivadas de la falta de acreditación de ciertos hechos, mientras que las segundas se limitan a establecer la posibilidad de probar ciertos hechos a través de la prueba de otros distintos. A su vez, las reglas de presunción actúan por su propia naturaleza en la etapa probatoria -es decir, en la fase de acreditación de los hechos-, mientras que las reglas de carga de la prueba operan en un momento posterior.

¹⁷¹⁸ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 180.

Puntualmente, una vez concluida la fase probatoria y solo en el supuesto de que la actividad probatoria no hubiese logrado el convencimiento del juzgador.¹⁷¹⁹

Asimismo, las verdades interinas pueden ser definidas como normas jurídicas que ordenan que determinados hechos sean tenidos por ciertos en un proceso o procedimiento, salvo que el interesado aporte la prueba de lo contrario. Se trata de normas que establecen una exención de prueba de determinados hechos, respecto de los cuales su mera alegación es suficiente para desencadenar los efectos jurídicos que le son propios. Salvo que sean acreditados otros hechos que le sean incompatibles.

En este tipo de normas, la circunstancia de hecho, cuya presencia se da por supuesta, no integra el presupuesto constitutivo del nacimiento del derecho que debería ser objeto de prueba, si bien la acreditación del hecho que le sea incompatible conserva el efecto impeditivo respecto del mismo.

La diferencia fundamental, entre las reglas de presunción y las verdades interinas, radica en que las primeras posibilitan una alteración del objeto de la prueba, en tanto permiten que una realidad sea acreditada a través de la prueba de otro hecho distinto. Mientras que las segundas producen una exoneración de prueba. La diferencia es importante, porque echa luz sobre la conocida discusión relativa a si las reglas de presunción invierten o no la carga de la prueba. En efecto, la consideración unitaria de dos figuras -reglas de presunción y verdades interinas- ha ocasionado que muchos autores, a pesar de postular que las presunciones no invierten la carga de la prueba sino que modifican su objeto, opinen, al utilizar ejemplos de reglas de presunción que en realidad son verdades interinas, que el efecto de aquellas es invertir la carga de la prueba.

A partir de la diferencia fundamental apuntada, se siguen otras también relevantes. Las verdades interinas tienen una estructura diferente a la de las reglas de presunción, en tanto no relacionan dos afirmaciones distintas a los efectos de la fijación de hechos. En rigor de verdad, determinan la exención de prueba de una afirmación que, por imperio de la ley, se considera acreditada en el proceso, salvo que fuera aportada la prueba de un hecho que le fuera incompatible¹⁷²⁰. La operatividad de ambas reglas también difiere: mientras que las reglas de presunción exigen la prueba del hecho o la norma -sin la cual

¹⁷¹⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 185/186.

¹⁷²⁰ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., pág. 193.

no llega a tenerse por probado el hecho presumido-, las verdades interinas no exigen conducta activa alguna por parte del beneficiado de su aplicación, ya que sus efectos jurídicos se producen incluso ante su pasividad.

La delimitación conceptual formulada permite vislumbrar las importantes diferencias existentes entre las figuras que comúnmente son calificadas como “presunciones” y “ficciones”; diferencias que no han sido consideradas -en general- por la doctrina nacional.

9.3. SOBRE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RELATIVA A LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Resulta complejo delinear el concepto de presunción absoluta y ficción en la doctrina jurisprudencial del tribunal cimero. Fundamentalmente, debido a que este ha considerado que el aludido concepto comprende elementos tan disímiles como el hecho imponible del IGMP¹⁷²¹, el instituto de la disposición de fondos en favor de terceros¹⁷²², el supuesto de importación irregular previsto en los arts. 310 y 311 del Código Aduanero¹⁷²³ y la sanción contemplada en el art. 2° de la ley 25.345 (anti-evasión)¹⁷²⁴. Con el agravante que les ha atribuido naturaleza presuntiva con sustento en la literalidad del texto legal (arts. 76 de la LIG y 310 y 311 del Código Aduanero)¹⁷²⁵, en la intención legislativa y la denominación del tributo (el IGMP)¹⁷²⁶, y hasta en su estructura (art. 2° de la ley 25.345).¹⁷²⁷

En este sentido, puede sostenerse que la CSJN ha adoptado el concepto “vulgar” de presunciones y ficciones. Se trata de un significado utilizado con frecuencia tanto en el lenguaje común no especializado como en el empleado por los operadores jurídicos, en donde la “presunción” equivale a “suponer o considerar algo por los indicios o señales que se tienen”¹⁷²⁸. Se considera que el significado en cuestión, a pesar de constituir el originario, poco aporta para aproximarse a un concepto jurídico de presunción, en razón

¹⁷²¹ “Hermitage S.A.” y “Diario Perfil S.A.”.

¹⁷²² “Fiat Concord S.A.”, “Akapol S.A.” y “Transener S.A.”, entre muchos otros.

¹⁷²³ “Tevelam S.R.L.”.

¹⁷²⁴ “Mera, Miguel Ángel”.

¹⁷²⁵ “Fiat Concord S.A.”, “Akapol S.A.”, “Transener S.A.” y “Tevelam S.R.L.”.

¹⁷²⁶ “Hermitage S.A.” y “Diario Perfil S.A.”.

¹⁷²⁷ “Mera, Miguel Ángel”.

¹⁷²⁸ Conf. definición de la Real Academia Española.

de que, por su amplitud, comprendería prácticamente la totalidad de la actividad valorativa. Ello apenas se reconozcan las evidentes limitaciones del hombre para alcanzar una certeza absoluta libre de cualquier género de dudas.¹⁷²⁹

A partir de lo expuesto, puede comprenderse la creciente importancia que, a partir de “Hermitage S.A.”, adquirió la doctrina hermenéutica sentada respecto a las presunciones y ficciones. Al asociar la presunción con la simple suposición del legislador, el efecto expansivo de la doctrina resultaba inexorable. De esta manera, el tribunal cimero ha calificado, como presunciones o ficciones, a normas que no traslucían indicio alguno relativo a la existencia de una presunción o ficción (*v.gr.* causas “Hermitage S.A.”, “Diario Perfil S.A.”), que contemplaban reglas de valoración (*v.gr.* causas “Fiat Concord S.A.”, “Akapol S.A.” y “Transener S.A.”) o que preveían una sanción por la falta de cumplimiento de un deber jurídico (*v.gr.* causa “Mera, Miguel Ángel”).

Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que, a partir de “Hermitage S.A.”, el tribunal cimero parece haber colocado a las presunciones, ficciones y reglas de valoración en una “categoría sospechosa”. De esta manera, considera que el establecimiento de este tipo de reglas tiene que estar sustentada en circunstancias excepcionalísimas, y que deben darse fundadas razones para impedir la “prueba en contrario”.

Sin embargo, la Corte Suprema parece no haber fundamentado suficientemente la aplicación de la mentada doctrina a las normas de remisión -presunciones absolutas y ficciones-, a las reglas de valoración y, fundamentalmente, a las normas que tienen sustento en un juicio presuntivo del legislador.

En efecto, conforme a la conceptualización formulada en la presente investigación, las normas de remisión y las reglas de valoración responden al esquema general de las normas sustantivas; esquema consistente en vincular una consecuencia jurídica a la realización de un determinado presupuesto de hecho.¹⁷³⁰

En el caso de las presunciones absolutas, se trata de normas de naturaleza sustantiva, reguladoras de relaciones materiales. No representan medios de prueba pertenecientes al derecho formal, sino hechos jurídicos materiales, a los cuales la ley

¹⁷²⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 57/58.

¹⁷³⁰ SERRA DOMÍNGUEZ, M., “De las presunciones”, cit., pág. 565.

coliga un efecto dado en consideración a otro hecho que, según la experiencia, le acompaña. En lo que respecta a las ficciones, tampoco tienen carácter presuntivo, ya que no proyectan sus consecuencias jurídicas sobre la base de fijación de hechos, sino que regulan directamente las relaciones jurídicas de los sujetos pasivos, con independencia de un proceso concreto. Las reglas de valoración, por su parte, no se ocupan de la acreditación de hechos, sino que actúan en un momento posterior; más específicamente, luego de concluida la fase probatoria, y lo hacen mediante la asignación de un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible. En consecuencia, resulta claro que, tanto la estructura como la función y efectos de este tipo de normas, difieren claramente de los de las normas propiamente presuntivas, puesto que no pretenden facilitar la prueba de un hecho a través de otro distinto.

Su naturaleza sustantiva revela que la “no admisión de prueba en contrario”, que en ocasiones acompaña la formulación normativa, constituye un hecho accidental atribuible a la particular técnica de elaboración normativa elegida por el legislador. En este sentido, cabe recordar que BAYART ha demostrado, con su juego de traducción, que las normas que han merecido la calificación de ficción pueden ser expresadas mediante las fórmulas tradicionales de elaboración jurídica¹⁷³¹. Desde esta perspectiva, no existiría motivo alguno para formular una interpretación comparativamente más estricta que la que se realiza en relación al resto de las normas sustantivas. Salvo, claro, que se asigne un efecto jurídico determinante a la variante de técnica legislativa plasmada en la norma, lo cual luce -en principio- injustificado.

En relación a las normas que tienen sustento en un juicio presuntivo del legislador -en su sentido de creencia o sospecha-, cabe reiterar que tal juicio se utiliza para adaptar la disposición legal al curso normal de los acontecimientos. La diferencia con las reglas de presunción es clara, pues, mientras estas tienen naturaleza procesal -al estar orientadas a facilitar la prueba de determinados hechos-, la figura bajo análisis carece de dicha naturaleza y finalidad; su juicio presuntivo oficia de motivo para la creación de la norma. La virtualidad del juicio presuntivo del legislador, en principio, se agota en la creación de la norma, por lo que no convierte a esta automáticamente en una presunción o ficción.

¹⁷³¹ Conf. BAYART, A., ob. cit., pág. 27 y ss.

Al igual que en los casos anteriores, se entiende que la jurisprudencia del tribunal cimero no ha justificado suficientemente la aplicación de una interpretación comparativamente más estricta que la que se formula en relación al resto de las normas sustantivas. Fundamentalmente, porque -en general- todas las normas reconocen su origen en un juicio presuntivo del legislador, por lo que no se advierte la existencia de una diferencia que justifique la aplicación de la doctrina hermenéutica sentada en “Hermitage S.A.”.

Es decir que, si bien los lineamientos de la doctrina sentada en “Hermitage S.A.” resultan claros, su ámbito de aplicación no lo es tanto. Como se ha explicado, la adopción del concepto “vulgar” de presunción y ficción, por parte del tribunal cimero, tiene como consecuencia que, en principio, cualquier regla de derecho pueda ser considerada como tal. Ergo, la mentada doctrina, que pone a las presunciones, ficciones y reglas de valoración en estado de sospecha, podría ser perfectamente aplicada a cualquier norma del ordenamiento jurídico.

Se advierte, entonces, que la combinación entre la equívoca conceptualización y el estricto estándar interpretativo, presentes en la doctrina de “Hermitage S.A.”, no hacen más que sembrar serias dudas acerca de la coherencia de la jurisprudencia del tribunal cimero en esta materia.

Sin perjuicio de la crítica formulada, resulta claro que la Corte Suprema ha aplicado la aludida doctrina a las presunciones jurídicas, a las normas de remisión -presunciones absolutas y ficciones- y a las reglas de valoración. Respecto de todas ellas, el tribunal cimero ha admitido que tengan por finalidad aliviar la labor de fiscalización y control del fisco, combatir conductas elusivas o simplificar el ordenamiento jurídico. Aunque les ha fijado importantes límites.

Los mentados límites, vale destacar, han sido impuestos a través del control constitucional de razonabilidad y del ejercicio de la función interpretativa. En efecto, la CSJN ha decretado la inconstitucionalidad de normas “presuntivas”, por considerarlas no compatibles con la regla de razonabilidad, cuando la colisión con los principios y garantías de la Constitución nacional surgían de la ley misma (v.gr. “Hermitage S.A.”, “Diario Perfil S.A.” y “Mera, Miguel Ángel”). Mientras que ha impuesto el límite por vía interpretativa cuando tal colisión no surgía de la ley misma, sino de la aplicación

irrazonable que de ella se hacía en el caso concreto o de sus resultados (v.gr. “Transener S.A.” y “Tevelam S.R.L.”).¹⁷³²

En este sentido, resulta importante destacar que, en el juicio de razonabilidad de la norma considerada presuntiva, el tribunal cimero ha ponderado especialmente la potencial afectación del principio de capacidad contributiva. Especialmente en la causa “Transener S.A.”, en donde parece haber asociado que la regla de mercado puede eventualmente ser considerada un límite para la aplicación de las reglas de valoración.

Desde esta perspectiva de análisis, resulta posible considerar que la doctrina interpretativa sentada en “Hermitage S.A.” se apoya fundamentalmente en el principio de capacidad contributiva. Si se parte del aludido principio, se considera factible justificar que la utilización de la técnica presuntiva se encuentre en “estado de sospecha” cuando trasluce un apartamiento de la realidad económica o comercial que se pretende gravar. En ese marco, el control constitucional de razonabilidad permite someter a escrutinio estricto la norma en cuestión, con el objeto de indagar, por ejemplo, si afecta el contenido esencial del mentado principio. O, en su caso, si existen medios menos lesivos para los derechos constitucionales en juego.

La interpretación propuesta, vale destacar, constituye una alternativa plausible para corregir, aunque sea parcialmente, los excesos e imprecisiones de la doctrina sentada por la CSJN en “Hermitage S.A.”. De esta manera, el foco de la cuestión se traslada de la virtual afectación del derecho de defensa de los contribuyentes y responsables -salvo, claro, que se trate de presunciones jurídicas-, a la consideración de la razonabilidad del apartamiento que la técnica presuntiva puede representar respecto a la realidad económica involucrada.

En definitiva, se entiende que la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema, a partir del *leading case* “Hermitage S.A.”, carece de la necesaria claridad y rigor conceptual, lo cual ha generado que resulte cuestionable desde su fundamentación jurídica y difusa en lo que respecta a su ámbito de aplicación. Sin perjuicio de ello, se entiende que el encauzamiento de la mentada doctrina puede realizarse, por lo menos parcialmente, si su fundamentación se hace reposar en el principio de capacidad

¹⁷³² Doctrina de Fallos: 288:325; 317:44; 324:920; 330:3109; 340:141.

contributiva. Lo cual adquiere pleno sentido si se considera que el aludido principio es considerado basal en materia tributaria, y que la utilización de la técnica presuntiva puede generar importantes tensiones con este. De esta manera, el estado de sospecha, en el cual parecen encontrarse gran cantidad de normas a partir de “Hermitage S.A.”, solo resultaría predicable respecto a los institutos presuntivos que, sea en su formulación general o en su aplicación al caso concreto, representen un apartamiento de la realidad económica involucrada; apartamiento que, según el caso, puede ser corregido a través del control constitucional de razonabilidad o -como ocurrió en “Tevelam”- por vía interpretativa.

9.4. SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS REGLAS DE GANANCIA NETA APLICABLES A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR, Y LA RELACIÓN ENTRE LAS REGLAS DE VALORACIÓN Y LOS DERECHOS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Si pretende analizarse, en abstracto, la relación entre la técnica presuntiva y los derechos, principios y garantías constitucionales de la tributación, deben tomarse en consideración las particulares características de los distintos tipos de institutos agrupados bajo la categoría genérica de técnicas presuntivas. La razón es clara: sus distintas características inciden, o deberían incidir, en el aludido análisis. Desde esta perspectiva, resultaría incorrecto, por ejemplo, plantear la conflictiva relación entre una regla de valoración y el derecho de defensa del contribuyente, apenas se repare en que la mentada regla tiene carácter sustantivo y no influye en la etapa de fijación de los hechos (es decir, en la etapa probatoria).

Se aclara, en este punto, que no constituye propósito de la presente investigación contrastar cada uno de los principios constitucionales de la tributación con todas las categorías normativas identificadas -englobadas en el concepto genérico de “técnicas presuntivas”-. No porque se rehúya de un desafío semejante, sino porque no se condice con el objetivo de investigación planteado en este trabajo; objetivo que, se reitera, es intentar lograr una precisión conceptual aceptable, en lo que respecta a las “técnicas presuntivas” y su relación con los principios y derechos constitucionales de la tributación, para luego enjuiciar la constitucionalidad del sistema de reglas de ganancia neta, aplicable a beneficiarios del exterior, establecido en la ley de impuesto a las ganancias.

Con ese objetivo, se ha estudiado la relación entre las reglas de valoración - categoría a la cual responden las reglas de ganancia neta aplicables a los beneficiarios del

exterior- y los principales principios, derechos y garantías constitucionales de la tributación.

En relación a la naturaleza jurídica de las reglas de ganancia neta, ya se ha visto que la doctrina mayoritaria se ha inclinado por considerar que se trata de presunciones. Se trataría de presunciones relativas cuando el contribuyente o responsable tiene la opción de determinar la ganancia neta sobre base real, y absolutas cuando no se contempla tal posibilidad. La posición en cuestión, vale destacar, encuentra apoyo en la literalidad de las normas que establecen las reglas bajo estudio. Por ejemplo, los arts. 10, 11, 12 -segundo párrafo- y 14 de la LIG, al establecer reglas de ganancia neta, disponen que la ganancia “*se presume, sin admitir prueba en contrario*”. A su vez, el art. 104, 2º párr., de la LIG preceptúa que el contribuyente puede optar entre las “presunciones” previstas en sus incisos g) y h), o la determinación sobre base real.

Lo cierto es que, si se analiza la estructura jurídica de las reglas de ganancia neta, se advierte que parecen limitarse a determinar el valor de ciertas operaciones a efectos impositivos. Se encuentran precedidas, claro, por el juicio presuntivo del legislador; juicio que tiene por objeto adaptar la disposición legal al curso normal de los acontecimientos. Sin embargo, la diferencia con las reglas de presunción es clara, pues, mientras estas tienen naturaleza procesal -al estar orientadas a facilitar la prueba de determinados hechos-, las reglas de ganancia neta carecen de dicha naturaleza y finalidad. En estas, el juicio presuntivo se limita a officiar de motivo para la creación de la norma.

Desde esta perspectiva de análisis, resulta razonable interpretar que las reglas de ganancia neta constituyen auténticas reglas de valoración, ya que se caracterizan por establecer el valor por el cual determinadas rentas o bienes deben ser computados en la base imponible del tributo. No se ocupan de la acreditación de hechos, sino que actúan en un momento posterior, al asignar un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible.

Cabe destacar, en este punto, que las reglas de valoración inciden directamente en el elemento cuantitativo del tributo, ya sea en forma parcial o total. Atendiendo a que el aludido elemento resulta esencial en la configuración del tributo, se considera que, por imperio del principio de legalidad, la regla de valoración debe ser establecida por una ley formal.

En similar orden de ideas, resulta claro que no sería admisible su creación mediante un decreto de necesidad y urgencia (art. 99, inc. 3, de la Constitución nacional). En lo que respecta al instituto de la delegación legislativa, la CSJN ha sostenido que, si bien el decreto delegado no puede regular los aspectos sustanciales del hecho imponible, resulta admisible que se atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria. Bajo ese marco interpretativo, se considera que resultaría admisible que el decreto delegado contemple una regla de valoración, siempre que el legislador haya fijado pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.¹⁷³³

En lo que respecta al principio de capacidad contributiva, se entiende que constituye un elemento basilar y esencial en la relación jurídica tributaria, y opera como límite al poder tributario del Estado, en tanto plasma el principio de igualdad en el campo del derecho tributario. De manera que se encuentra vedado gravar de manera igual a quien posee desiguales capacidades contributivas. Y no constituye violación a dicho principio el que se establezcan normas que, en aras de dicho principio de igualdad, otorguen un tratamiento diferente o más beneficioso a determinados sectores o personas. Siempre, claro, que ello no constituya una arbitrariedad y encuentre fundamento en el texto constitucional.¹⁷³⁴

Como se ha expuesto en el Capítulo 3, la doctrina interpretativa sentada en “Hermitage S.A.” encuentra sustento fundamental en el principio de capacidad contributiva. De acuerdo a este, resulta exigible que, en la configuración del tributo, el legislador adopte un hecho imponible que contemple una medición razonablemente exacta de la capacidad contributiva real que se pretende gravar. Lo expuesto explica que, de acuerdo al tribunal cimero, la utilización de las presunciones y ficciones deba limitarse a supuestos en donde concurren circunstancias especialísimas que lo justifiquen.

Es decir que la referida doctrina debe ser entendida desde el principio de capacidad contributiva, que es su fundamento jurídico. En consecuencia, se entiende que la técnica presuntiva, al igual que cualquier norma, debe superar un control de razonabilidad estricto

¹⁷³³ CSJN, “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo”, Fallos: 337:388, sent. del 15 de abril de 2014.

¹⁷³⁴ Conf. LALANNE, Guillermo A., “El sistema tributario como instrumento...”, cit.

cuando su utilización importe una medición de la base imponible que se aleje de la realidad.

Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que las reglas de valoración conducen a un cierto alejamiento del principio de capacidad contributiva. Ello en razón de que la mentada capacidad no es medida en función de los valores reales de los bienes o derechos involucrados, sino por referencia a determinados signos, índices, módulos, o porcentajes previamente fijados¹⁷³⁵. De allí que la evaluación, acerca de su compatibilidad con el principio bajo análisis, depende de la existencia de circunstancias especialísimas¹⁷³⁶ que justifiquen su establecimiento; circunstancias entre las cuales se destacan la imposibilidad de utilizar otro criterio distinto de medición, la necesidad de entorpecer o impedir determinadas conductas elusivas, o la conveniencia de simplificar y facilitar la gestión tributaria.

De esta manera, si bien las reglas de valoración importan -en general- un relativo alejamiento del principio de capacidad contributiva, ello no permite concluir, en abstracto, que supongan una vulneración del aludido principio. Su establecimiento, claro, debe estar justificado en sólidas razones, atendiendo a que el principio de capacidad contributiva exige que se otorgue prioridad a la determinación del tributo sobre base real. Lo cual, vale destacar, permite explicar el “estado de sospecha” en el cual se ha colocado a las presunciones y ficciones a partir de “Hermitage S.A.”.¹⁷³⁷

Desde esta perspectiva, el análisis de compatibilidad, de la regla de valoración con el principio de capacidad contributiva, no puede prescindir del análisis relativo a la existencia de una motivación, objetivamente comprobable, que justifique su establecimiento. Tampoco de evaluar el contenido concreto de la regla de valoración, y su mayor o menor cercanía con la regla y condiciones de mercado. Ello en razón de que, a partir del fallo de la CSJN dictado en la causa “Transener S.A.”, las condiciones de mercado pueden ser utilizadas, como medida de comparación, para determinar si la aplicación de las aludidas reglas resulta razonable en el caso concreto.

¹⁷³⁵ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La prueba en Derecho...”, cit., pág. 177.

¹⁷³⁶ Fallos: 333:993.

¹⁷³⁷ Conf. LICHT, Miguel N., y VILLARRUEL, Gonzalo Ernesto, ob. cit.

En el análisis de compatibilidad de la regla de valoración con el principio bajo estudio, cabe ponderar la existencia de uno o más motivos que justifiquen que la determinación del tributo no sea realizada sobre base real. También corresponde analizar, en concreto, si la regla de valoración elegida por el legislador se corresponde o replica – en forma razonable- las reglas y condiciones de mercado. La respuesta negativa, sin embargo, no autoriza a concluir que existe una vulneración del principio de capacidad contributiva. Tanto el carácter optativo de la regla de valoración como el exiguo valor de los bienes involucrados podrían demostrar la proporcionalidad y razonabilidad de la regla en cuestión.

En similar orden de ideas, cabe reiterar que, a partir de la sentencia dictada en la causa “Hermitage S.A.”, el principio de razonabilidad se ha erigido como un claro límite a la utilización indiscriminada de la técnica presuntiva en materia tributaria. En efecto, el tribunal cimero parece haber creado una suerte de categoría sospechosa, por lo que, ante la constatación de que la norma controvertida constituye una “presunción” o “ficción”, corresponde al Estado demostrar su razonabilidad y compatibilidad con los derechos y garantías constitucionales. La sentencia dictada en la causa “Mera, Miguel Ángel”, en donde la CSJN enfatizó que el organismo recaudador no había esgrimido argumentos de peso que demostraran la razonabilidad del art. 2º de la ley 25.345, constituye fiel prueba de lo expuesto.¹⁷³⁸

Si bien a partir de “Hermitage S.A.” parece haberse agravado el control de razonabilidad cuando se analizan “presunciones” y “ficciones” en materia tributaria, cabe indagar si tal estándar resultaría aplicable a las reglas de valoración -o presunciones de base imponible, según la doctrina mayoritaria-; interrogante que, vale destacar, reviste particular interés para el objeto de la presente investigación, atendiendo a que, a partir del año 1955, la Corte Suprema se ha mostrado históricamente contraria a declarar su inconstitucionalidad.

Como se ha visto, la doctrina interpretativa sentada en el mentado precedente refiere fundamentalmente al principio de capacidad contributiva y su virtualidad. En ese marco, se interpreta que el aludido principio exige que, en la configuración de la base imponible

¹⁷³⁸ CSJN, “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) c/ DGI s/”, M. 1328. XLVII. REX, sent. del 19 de marzo de 2014.

del tributo, el legislador intente una aproximación razonablemente exacta de la manifestación de capacidad contributiva gravada. Y, como natural consecuencia de tal premisa, solo circunstancias excepcionales podrían justificar el establecimiento de técnicas presuntivas, o cualquier otro tipo de normas materiales, que ignoren o prescindan de tal manifestación real.

Desde esta perspectiva, se entiende que, a partir de “Hermitage S.A.”, las reglas de valoración, al suponer -por definición- un alejamiento de la capacidad contributiva real, deberían encontrarse comprendidas en el juicio estricto de razonabilidad establecido por el tribunal cimero¹⁷³⁹. Prescindiendo de la falta de razonabilidad extrema -que representa, por lo menos desde el punto de vista cuantitativo, la confiscatoriedad del tributo-, se considera factible acreditar que el medio elegido por el legislador -la regla de valoración- resulta desproporcionado o inadecuado para el fin legislativo buscado. Especialmente en los casos en donde este resulte controvertible o débil.

Asimismo, podría acreditarse, por ejemplo, la existencia de otros medios que son a todas luces más eficientes para el logro del fin legislativo. En caso que no se considerare jurídicamente viable tal examen, igualmente podría demostrarse que el medio elegido por el legislador vulnera el contenido esencial de algunos de los derechos que aparecen en juego. En efecto, en la utilización de la regla de valoración, aparecen en juego, por un lado, las finalidades estatales perseguidas con su establecimiento y, por el otro, los principios de capacidad contributiva e igualdad.

En ese marco, se entiende que el principio de razonabilidad adquiere, en materia tributaria, una especial relevancia para analizar la constitucionalidad de las reglas de valoración. Ello en razón de que permite el análisis y el control sustancial de la norma y de su aplicación por la administración fiscal. El citado análisis se lleva a cabo sobre los medios y fines de la norma, procurando que los medios sean idóneos, necesarios y proporcionados para alcanzar la finalidad legítima pretendida.¹⁷⁴⁰

Por otro lado, no puede sostenerse, en abstracto, que las reglas de valoración resultan contrarias al principio de igualdad. Sin perjuicio de ello, una cuestión crítica, en torno al análisis de compatibilidad de la regla bajo examen con el aludido principio, es

¹⁷³⁹ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 63.

¹⁷⁴⁰ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 70.

determinar si la categorización de determinadas actividades o contribuyentes, sujetas a una misma regla de valoración, importa unificar situaciones que, a la luz de los principios de igualdad y capacidad contributiva, deberían ser diferenciados.

El principio de generalidad, por su parte, implica que no caben excepciones cuando se trata de contribuir a los gastos públicos. Salvo, claro, que se carezca de capacidad contributiva. La técnica presuntiva, en tanto variante de técnica legislativa, puede coadyuvar o atentar contra el efectivo cumplimiento del principio de generalidad.

En lo que respecta a las reglas de valoración, estas se caracterizan por disponer, en relación a cierto tipo de contribuyentes o actividades, que la base imponible del tributo será determinada en función a determinados signos, índices, módulos, o porcentajes previamente fijados. Siempre que su establecimiento tenga por objeto aliviar la tarea de fiscalización y determinación del fisco o combatir la elusión o evasión fiscal, puede sostenerse que las mentadas reglas tutelan, en abstracto, el principio de generalidad. Es más, en determinadas ocasiones, su utilización parece ser hasta necesaria para evitar que la obligación tributaria se transforme en una obligación meramente potestativa, con grave lesión al principio bajo análisis.

A su vez, partiendo de que las reglas de valoración no pretenden fijar hechos sino determinar consecuencias jurídicas, MARÍN-BARNUEVO FABO sostiene -en opinión que se comparte- que no se advierte la posibilidad que puedan transgredir al derecho a la prueba del contribuyente.

Atendiendo a que las reglas de valoración tienen naturaleza sustantiva, el derecho a la prueba del contribuyente -que integra su derecho de defensa- no se encuentra afectado. Las mentadas reglas establecen consecuencias jurídicas, no fijan hechos. Resulta claro que tal establecimiento puede resultar lesivo de los principios de razonabilidad o de capacidad contributiva. Pero no lo será por restringir la posibilidad probatoria del contribuyente, sino por la falta de proporcionalidad entre el fin querido por el legislador y el medio seleccionado para su consecución, o por la afectación de otros derechos esenciales.

9.5. SOBRE LAS RAZONES QUE JUSTIFICAN LA UTILIZACIÓN DE LA TÉCNICA PRESUNTIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Como se ha visto en el Capítulo 3, la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema ha señalado, a partir del principio de capacidad contributiva, que la técnica presuntiva, en

cuanto puede incidir en la base imponible del tributo, requiere un uso inteligente, concreto y racional. Además, ha afirmado que su utilización debe limitarse a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen. De esta manera, parece haberse incluido a la técnica presuntiva en una suerte de categoría sospechosa, lo cual obligaría al Estado a justificar la razonabilidad de su utilización en el caso concreto.

Bajo ese marco interpretativo, la pregunta relativa a la justificación de las “presunciones” en el derecho tributario, que la doctrina viene formulándose hace un tiempo, deja de tener un interés puramente académico. Lo cual, a la vez que renueva el interés por la cuestión, obliga a enfrentarse a dos problemas que, en términos generales, presentan los estudios doctrinarios que abordaron esta temática. Por un lado, la grave imprecisión terminológica que los caracteriza les ha llevado a formular exámenes de tipo general sobre la justificación de las “presunciones” y “ficciones”, sin mayor reparo en las características particulares de los diversos institutos que normalmente son considerados como técnicas presuntivas. Por el otro, la concepción peyorativa del instituto presuntivo que adoptan, que -en general- les ha llevado a centrar el análisis en las hipótesis de conflicto -en ocasiones, teñidos excesivamente de subjetividad-, y a soslayar el estudio de las funciones que cumple la técnica presuntiva en el ámbito del derecho tributario.

Lo cierto es que, cuando se interroga respecto a la justificación de un instituto, la pregunta lleva obligadamente a analizar el fin constitucional que persigue. En ese marco, puede sostenerse que la Corte Suprema ha admitido, por lo menos, tres razones que, en principio, justificarían la utilización de la técnica presuntiva en materia tributaria: el alivio de la carga probatoria, el combate de la elusión o evasión y la simplificación del ordenamiento¹⁷⁴¹. Cada una de ellas, claro, con sus límites. Aunque parezca una obviedad, la utilización de la técnica presuntiva debe ser razonable y respetuosa de las garantías constitucionales del contribuyente. De esta manera, el tribunal cimero ha dejado de aplicar la norma *aliviadora* cuando genera un resultado injusto (“Tevelam S.R.L.”); ha

¹⁷⁴¹ Se reitera, en este punto, que las aludidas razones no son completamente separables unas de otras. Así, resulta probable que el alivio de la carga probatoria, en cabeza del fisco, comporte una simplificación de la normativa y, a la vez, coadyuve a combatir conductas elusivas. A su vez, el combate de la elusión o evasión puede materializarse, por ejemplo, a través de un alivio de la carga probatoria en cabeza del fisco. La simplificación del ordenamiento, por su parte, puede tornar más fácil la fiscalización del tributo en cuestión, lo cual ayudaría a combatir la elusión o evasión fiscal.

censurado la norma *anti-elusiva* cuando desconoce absolutamente la realidad económica (“Mera, Miguel Ángel”); y ha cuestionado la norma *simplificadora* cuando, en su implementación, soslaya aspectos de la realidad que, en su consideración económica, deberían ser relevantes a la luz del principio de capacidad contributiva (“Hermitage S.A.”).

Ahora bien, atendiendo a que los institutos generalmente considerados como técnicas presuntivas tienen estructuras y ámbitos de aplicación distintos, se ha optado por dividir el análisis a partir de la formación de dos sub-categorías. Por un lado, los institutos que actúan en el ámbito probatorio (presunciones jurídicas y verdades interinas) y, por el otro, los que actúan en el ámbito sustantivo o material (normas de remisión, disposiciones supletorias y reglas de valoración).

En lo que respecta al primer grupo, se advierte que, al operar en el ámbito probatorio, su relación con los principios y derechos constitucionales de la tributación tiene características particulares. En ese marco, se entiende que las funciones que pueden desempeñar se limitan a ese ámbito, y, por tal motivo, se ha concluido que pueden cumplir funciones de alivio de la carga probatoria de la administración fiscal y anti-elusivas en la faz de aplicación de la norma. Ambas funciones, vale destacar, coadyuvan al cumplimiento efectivo de los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva.

A partir de ello, se considera que la incorporación de este tipo de normas debe tener sustento en la necesidad de aliviar las tareas de fiscalización y control de la administración tributaria, frente a hechos, circunstancias, actividades o contribuyentes que supongan una dificultad objetiva para tales tareas. O, en su caso, en la necesidad de combatir ciertas maniobras o conductas que, objetivamente, tienen potencial elusivo o evasivo. Natural consecuencia de lo expuesto es que la potestad del Estado, para establecer presunciones o verdades interinas, no puede constituir un sustitutivo ni un relevo de sus obligaciones para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Ello en razón de que constituye un imperativo moral y político de los Estados asumir -y no ignorar en cualquiera de sus aspectos- las responsabilidades que les competen.

La función simplificadora, que alude fundamentalmente a mejorar la administración del tributo, no constituye, en principio, una función que puedan cumplir

las presunciones jurídicas y verdades interinas. Ello en razón de que estas proyectan su virtualidad en la faz probatoria, y la mejora en la administración del tributo busca, justamente, tratar de evitar controversias relativas a su aplicabilidad o, en su caso, a la determinación de la base imponible.

El segundo grupo, conformado por las normas de remisión, disposiciones supletorias y reglas de valoración, tiene por principal función servir como instrumentos de lucha contra la elusión y evasión fiscal. Especialmente atendiendo a que es prácticamente muy difícil reprimir el fraude a la ley fiscal solo en la etapa de aplicación de la ley positiva. Lo cierto es que, al operar en la configuración del tributo, pueden neutralizar o prevenir conductas elusivas a través de la técnica de la remisión (presunciones absolutas y ficciones), de la instauración de tales conductas como hechos imponibles de carácter autónomo y aplicación condicionada (disposiciones supletorias) o del establecimiento de valores objetivos para la determinación de la base imponible del tributo.

En este sentido, se ha advertido que la función anti-elusiva ocupa un papel preponderante en la jurisprudencia de la Corte Suprema. En efecto, la referida función ha sido reconocida tanto en el propósito mismo de un tributo federal -el IGMP- calificado como “presuntivo” (“Hermitage S.A.”), como así también en relación al instituto de la disposición de fondos o bienes a favor de terceros (“Fiat Concord S.A.”), el supuesto de importación irregular contemplado en el tránsito de importación (“Tevelam S.R.L.”) y la regla prevista en el art. 2º de la ley 25.345 (“Mera, Miguel Ángel”).

La función aliviadora, por su parte, también puede ser desempeñada por los institutos bajo análisis. Ello en razón de que el legislador puede optar por convertir supuestos de hecho, de difícil verificación, control o determinación, en hechos imponibles o en reglas de valor del tributo. De esta manera, puede aliviarse la labor del organismo fiscal.

Cabe destacar, en este punto, que el tribunal cimero ha aceptado que el establecimiento de reglas de valoración tenga por objeto *aliviar* las labores de fiscalización y control propias del organismo fiscal; labores que, vale destacar, coadyuvan al logro de una mayor igualdad y justicia tributaria. Si bien la jurisprudencia relativa a esta cuestión es limitada, resulta válido interpretar que la Corte Suprema ha exigido que el *alivio* a las funciones de fiscalización y control, que puede representar una hipotética

norma de remisión, disposición supletoria o regla de valoración, responda a una situación objetivamente comprobable, en donde las aludidas funciones se encuentren seriamente limitadas por alguna circunstancia particular.

Ahora bien, cabe tener presente que, en el examen relativo a la efectiva existencia de serias y objetivas limitaciones en el accionar del organismo fiscal, deben tomarse en consideración dos cuestiones de importancia. Por un lado, debe evitarse que el establecimiento de este tipo de institutos constituya un sustitutivo o un relevo de las obligaciones del estado para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Por el otro, debe tratarse de un examen dinámico, por lo que no resulta posible justificar la utilización de los institutos bajo análisis aduciendo dificultades técnicas y tecnológicas que, si bien existían décadas atrás, resultan actualmente fácilmente superables.

La simplificación del ordenamiento y de la gestión tributaria, por su parte, constituye una función propia de las normas de remisión, disposiciones supletorias y reglas de valoración. En este sentido, cabe poner de resalto la existencia de una paradoja en lo que respecta al principio de generalidad y la problemática que acarrea la simplificación tributaria. Por un lado, el aludido principio, en cuanto propugna la extensión de la base tributaria, representa un factor evidente de complicación de las disposiciones tributarias. Y, en cuanto favorece la uniformidad del tratamiento sin distinciones individuales, favorece la claridad estructural y la sistematicidad de las construcciones jurídico-positivas. Estas dos consecuencias, aparentemente contradictorias, reflejan la tensión inherente a los principios de justicia tributaria.¹⁷⁴²

Lo cierto es que la finalidad de simplificar el ordenamiento o la gestión tributaria puede perfectamente alcanzarse a través de los institutos analizados. Las normas de remisión evitan, fundamentalmente, innecesarias repeticiones. Las disposiciones supletorias, por su parte, pueden facilitar la gestión tributaria a través de la creación de hechos imponibles autónomos, que eviten discusiones respecto a supuestos de hecho de difícil interpretación. Las reglas de valoración, finalmente, pueden servir para facilitar la labor del contribuyente, que se encuentra dispensado de preparar una declaración del

¹⁷⁴² Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., págs. 31/32.

tributo, y eventualmente del fisco, ya que se lo releva de la tarea de controlar la declaración del sujeto pasivo.

En ese marco, se ha apuntado que la utilización de reglas de valoración constituye uno de los mejores ejemplos del espíritu de simplificación como un beneficio compartido¹⁷⁴³. A través de este tipo de reglas, se produce una simplificación de los ejercicios de liquidación y un aligeramiento de las respectivas obligaciones formales del sujeto pasivo y de la administración tributaria. Entendiendo, como obligaciones formales de esta, la de gestión e inspección tributaria.

Cabe poner de resalto, sin embargo, que el relativo apartamiento del principio de capacidad contributiva, que suponen las reglas de valoración, puede resultar constitucionalmente aceptable, siempre que se trate de una regla razonable y cuyo establecimiento se encuentre sustentado en circunstancias excepcionales. De acuerdo a MARÍN-BARNUEVO FABO, tales circunstancias podrían ser básicamente dos. Que el importe de los bienes o derechos, cuantificable conforme a estas reglas, tenga tan poca entidad que resulte desaconsejable utilizar otros procedimientos de valoración -que resultarían desproporcionados para los fines que se persiguen-. O, en su caso, que la utilización de este instrumento de determinación de valores tuviera carácter voluntario para el sujeto pasivo.¹⁷⁴⁴

Se destaca, en este punto, que la propia Corte Suprema ha aludido a la finalidad simplificadora, aunque ha advertido que, si bien puede conseguirse seguridad jurídica mediante este expediente técnico, resulta posible que el principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado¹⁷⁴⁵. En efecto, surge de la lectura del precedente “Hermitage S.A.” que, si bien el tribunal cimero admite la utilización de la técnica presuntiva con fines de simplificación del ordenamiento, también exige que esa simplificación no sea excesiva o irrazonable. Es decir, que su utilización no signifique una lesión relevante al principio de capacidad contributiva o a otras garantías constitucionales.

¹⁷⁴³ Conf. CUBERO TRUYO, ANTONIO M., ob. cit., pág. 40.

¹⁷⁴⁴ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 259/260.

¹⁷⁴⁵ CSJN, “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos Título 5 Ley 25063 s/ Proceso de Conocimiento”, Fallos: 333:993, sent. del 15 de junio de 2010, considerando 12.

En definitiva, se entiende que, a partir de “Hermitage S.A.”, se ha enfatizado que la técnica presuntiva, en el ámbito del derecho tributario, debe encontrar una justificación sólida que torne aceptable su incorporación en el ordenamiento jurídico. En ese marco, el estudio de las funciones que pueden desempeñar, en el marco del sistema tributario, adquiere particular relevancia; funciones que, vale destacar, deben estar ordenados a coadyuvar al cumplimiento efectivo de los principios constitucionales de la tributación. Desde esta perspectiva, se ha llegado a la conclusión que, según el caso, los institutos presuntivos pueden cumplir funciones aliviadoras de las tareas del organismo fiscal, anti-elusivas o simplificadoras del ordenamiento jurídico y de la gestión tributaria. Los límites a su establecimiento, que impiden la desnaturalización de las mentadas funciones, deben encontrarse, por supuesto, en los principios y derechos constitucionales.

9.6. SOBRE EL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN DE LOS BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR EN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En lo que respecta a la imposición de las rentas de fuente nacional que son obtenidas por sujetos del exterior, los países cuentan con las siguientes posibilidades técnicas: (i) otorgarles el mismo tratamiento fiscal que a las ganancias obtenidas por residentes; o (ii) asignarles un tratamiento especial, con el objeto de asegurar la recaudación atendiendo a las peculiares características del beneficiario. En general, los países latinoamericanos han tenido en consideración la situación especial del beneficiario del exterior.¹⁷⁴⁶

En este sentido, el legislador puede optar por dos sistemas para determinar la renta sujeta a impuesto. El primero, orientado a la determinación sobre base real de la renta imponible. Y el segundo, que la doctrina denomina como técnica indiciaria, orientado a la determinación de la renta sobre base “presunta”. Lo cierto es que la opción, por cualquiera de estos sistemas, ha estado determinada más por razones pragmáticas que teóricas, especialmente en los países que se encuentran en vías de desarrollo. Estos se han orientado, en general, a buscar medios para que el impuesto a la renta pueda ser controlado y cobrado más eficientemente. Especialmente teniendo en cuenta las históricas limitaciones de las administraciones tributarias para ejercer un control efectivo sobre este tipo de contribuyentes.

¹⁷⁴⁶ Conf. GONZÁLEZ, Darío, ob. cit., pág. 56.

En lo que respecta a nuestro país, la legislación local ha adoptado, como principio general, el sistema de determinación sobre renta neta “presunta” o imputada, con porcentajes que varían en función del tipo de actividad involucrada. La doctrina mayoritaria¹⁷⁴⁷ explica que la LIG ha incorporado una serie de normas, calificadas como “presunciones absolutas”¹⁷⁴⁸, que establecen tanto la aplicación de alícuotas fijas del tributo como porcentajes fijos de ganancia neta atribuible al beneficiario del exterior.

La justificación de este particular sistema puede encontrarse en la jurisprudencia de la Corte Suprema. En este sentido, el tribunal cimero ha sostenido que, en ciertos supuestos, las ganancias, obtenidas por un sujeto del exterior, dan lugar a la aparición de varios problemas y dificultades insalvables, tanto en lo relativo a la fuente de su obtención, la determinación y fiscalización de su cuantía, y el aseguramiento de su recaudación. Para solucionar el último de los problemas indicados, el legislador ha recurrido a la figura del agente de retención. En cambio, para acotar y solucionar los otros dos problemas, se ha valido de ciertas “presunciones”, tanto para fijar el origen de la ganancia, como para determinar su cuantía. De lo contrario, resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme a la cual los resultados deben atribuirse a la fuente nacional y al extranjero.¹⁷⁴⁹

Durante la vigencia de la ley de impuesto a los réditos, el principio general, para sujetos del exterior, era que se permitía la declaración del rédito neto de fuente argentina sobre base real. Tal principio se vio progresivamente atenuado a lo largo del tiempo, ya que, a partir de la ley 12.599¹⁷⁵⁰ y del decreto-ley 14.338/46¹⁷⁵¹, se incorporaron una serie de reglas de rédito neto para ciertas actividades. Las reglas en cuestión, vale destacar, imposibilitaban al contribuyente declarar el rédito sobre base real, salvo en el caso de las agencias de noticias internacionales y de los artistas extranjeros en ciertos supuestos particulares.

¹⁷⁴⁷ ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, ob. cit., pág. 498.

¹⁷⁴⁸ *Vid.* ATCHABAHIAN, Adolfo y ATCHABAHIAN, Abel Adolfo, ob. cit., pág. 499.

¹⁷⁴⁹ CSJN, “Asoc. De Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición”, Fallos: 324:920, sent. del 3 de abril de 2001.

¹⁷⁵⁰ B.O. 5/10/1939.

¹⁷⁵¹ Ratificado por la ley 12.922.

La ley 20.628, por su parte, continuó, con algunos cambios, con el sistema contemplado en la ley de impuesto a los réditos. En caso que no existiera una regla especial de determinación de la ganancia neta de fuente argentina, el sujeto del exterior tenía la obligación de declarar la renta obtenida sobre base real¹⁷⁵². Tal situación se mantuvo hasta el año 1985, en razón de que la ley 23.260¹⁷⁵³ introdujo importantes modificaciones al tratamiento impositivo de los beneficiarios del exterior. Puntualmente, incorporó nuevas reglas de ganancia neta, elevó los porcentajes de las existentes y estableció la imputación de ganancias netas respecto de todas las rentas obtenidas por los mismos, inclusive para los casos en que todavía se aplicaba el cómputo de costos y gastos.

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que la ley 23.260 sentó las bases fundantes del sistema impositivo que rige actualmente el tratamiento de las rentas, de fuente argentina, obtenidas por beneficiarios del exterior; sistema que, vale destacar, se caracteriza por establecer reglas rígidas de ganancia neta -salvo excepciones-, y por imposibilitar la reconstrucción de la renta, sujeta a impuesto, sobre base real.

En cuanto a los objetivos del sistema, surge de la exposición de motivos de la ley 23.260, y del debate parlamentario que precedió su aprobación, que se persigue superar las complejas controversias suscitadas en relación a la determinación de la ganancia neta atribuible a sujetos del exterior. Principalmente, debido a los inconvenientes para fiscalizar y controlar los gastos y costos incurridos en el exterior. Asimismo, cabe destacar que los coeficientes de ganancia neta, establecidos por el legislador, no parecen tener origen en un análisis técnico de las realidades comerciales involucradas, sino que se han fijado teniendo en miras fines recaudatorios y considerando los niveles de imposición admitidos por los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por el país.¹⁷⁵⁴

Si bien la ley de impuesto a las ganancias experimentó numerosas reformas legislativas con posterioridad a la ley 23.260, entre las que se cuenta la adopción del criterio de renta mundial y la incorporación de la moderna metodología de precios de transferencia¹⁷⁵⁵, no se registraron modificaciones estructurales en lo que respecta a la

¹⁷⁵² Conf. GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos...*, cit., págs. 225/226.

¹⁷⁵³ B.O. 11/10/1985.

¹⁷⁵⁴ Conf. Mensaje n° 662 del Poder Ejecutivo, de fecha 12 de abril de 1985, incorporado en la versión taquigráfica de la 27° reunión, continuación de la 14° reunión ordinaria, del 4 de septiembre de 1985.

¹⁷⁵⁵ Ley 25.063 (B.O. 30/12/1998).

delimitación de la renta neta, de fuente argentina, en materia de beneficiarios del exterior. Es decir, se mantiene un sistema que, a través de un sistema cerrado de reglas de ganancia neta, impide, en principio, su reconstrucción sobre base real.

De esta manera, la LIG ha adoptado, en materia de sujetos del exterior que obtienen rentas de fuente argentina, el sistema de determinación sobre base “presunta” o imputada, con coeficientes de renta neta que varían en función del tipo de actividad involucrada. Así lo ha establecido tanto en materia de beneficiarios del exterior (título V de la LIG), como también en las reglas especiales de fuente previstas en el título I de la ley del gravamen.

Se trata, claro, del principio general. En determinados supuestos, la ley concede al contribuyente la posibilidad de declarar la renta neta de fuente argentina sobre base real. Puntualmente, se hace referencia a los casos de venta de: (i) acciones, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores -enumerados en el art. 2º, apartado 4), de la LIG-, alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país (art. 104, inc. g, de la ley); y (ii) transferencia, a título oneroso, de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior (art. 104, inc. h, de la ley). Se entiende que el criterio del legislador, para conceder a determinados contribuyentes la opción de determinar la ganancia neta sobre base real, se sustenta en que, en los casos seleccionados, la conformación del costo computable o de los gastos deducibles, al haberse realizado en el país, puede ser fácilmente controlado por el organismo fiscal.

Como supuesto particular, el art. 11 de la LIG, referido a las ganancias de fuente argentina de las agencias de noticias internacionales, delega, en el Poder Ejecutivo Nacional, la posibilidad de fijar, con carácter general, porcentajes inferiores al diez por ciento (10%) de la retribución bruta, cuando su aplicación pudiere dar lugar a resultados no acordes con la realidad. Cabe destacar, en este punto, que se trata de una facultad que ya se encontraba prevista en el art. 11 de la ley 11.682, y que ha sido curiosamente mantenida en la ley de impuesto a las ganancias.

Lo cierto es que la rigidez del sistema y la cuestionable base técnica de los coeficientes han motivado importantes cuestionamientos respecto a su constitucionalidad. En este sentido, cabe poner de resalto que la norma de cierre del sistema de coeficientes aplicable a beneficiarios del exterior, contemplada en el art. 104, inc. i), de la LIG, ha

sido duramente criticada por no pretender arribar a la renta neta; cometido que, por otra parte, resultaría imposible, atendiendo a la variedad de situaciones disímiles involucradas. En ese marco, se ha llegado a considerar que la aludida norma, que establece un coeficiente de ganancia neta del noventa por ciento (90%), comporta una auténtica ficción jurídica.¹⁷⁵⁶

En lo que respecta al derecho comparado, se ha visto que, con independencia del principio dominante que establezca en materia de impuesto a la renta, cada país aplica determinado tratamiento respecto de la renta obtenida por beneficiarios que considera radicados, residentes o domiciliados en el exterior. En general, el apuntado tratamiento difiere del contemplado con relación a quienes este reputa como contribuyentes domiciliados en el país. Con respecto a estos, el tributo intenta asumir, en el mayor grado posible, los caracteres de personalidad y de globalidad que la doctrina tradicional le asigna al impuesto a la renta. Mientras que, con respecto al gravamen que recae sobre las rentas de beneficiarios del exterior, adquiere las formas de un tributo de carácter real y objetivo, desprovisto de las notas de subjetividad propias antes referidas.

En ese marco, la legislación española constituye un ejemplo de la modernización de las reglas del impuesto a la renta aplicables a sujetos no residentes. Ello en razón de que, como se ha visto en 6.4.2, admite, en el caso de sujetos no residentes que obtienen renta de fuente local sin mediación de establecimiento permanente, la deducción de los gastos previstos en las leyes 35/2006, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. La mentada deducción es admitida en el caso de contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea, o en Estados miembros del Espacio Económico Europeo (EEE) con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria. Lo cual se explica porque se encuentra garantizada la potestad del Estado de verificar las declaraciones juradas de los sujetos no residentes.

9.7. SOBRE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA EN RELACIÓN A LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS REGLAS DE GANANCIA NETA

Como se ha adelantado, la rigidez del sistema y la cuestionable base técnica de los coeficientes neta motivaron importantes cuestionamientos respecto a la

¹⁷⁵⁶ Conf. GOTLIB, Gabriel, *Vicios y mitos...*, cit., pág. 227.

constitucionalidad de las reglas de rédito o ganancia neta. Si bien los precedentes jurisprudenciales refieren exclusivamente a la industria audiovisual, se entiende que resulta útil encarar un análisis crítico de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en relación a la temática. Ello en el entendimiento de que la mentada doctrina jurisprudencial resulta aplicable a la generalidad de las reglas de rédito o ganancia neta, con independencia de la industria o actividad involucrada. El estudio en cuestión tiene por objeto dilucidar si pueden extraerse directivas o lineamientos relativos al enjuiciamiento constitucional de este tipo de reglas.

En este sentido, cabe poner de resalto que los casos jurisprudenciales más importantes fueron resueltos en las décadas de 1940 y 1950. En su mayoría, involucraban acciones promovidas por filiales de importantes empresas cinematográficas, radicadas en el exterior, que cuestionaban el porcentaje de beneficio neto imponible, determinado por la Dirección General de Réditos, en relación a la explotación de cintas cinematográficas en el país. Los planteos de los contribuyentes se sustentaban, fundamentalmente, en la desproporción del aludido porcentaje atendiendo a las peculiaridades de la industria.

Las primeras acciones judiciales tuvieron favorable acogida por parte del tribunal cimero. Este entendió que la presunción de ganancia neta, determinada por la Dirección General de Réditos, resultaba desproporcionada y contraria a la realidad comercial de las operaciones bajo análisis. Sin embargo, luego de un cambio normativo en la materia, acaecido en el año 1946 a través de la sanción del decreto-ley 14.338/46¹⁷⁵⁷, la suerte de las acciones judiciales se tornó adversa. Especialmente en virtud de que las dificultades probatorias, que enfrentaban los contribuyentes para determinar sus réditos netos de fuente argentina, conspiraron contra los planteos constitucionales que formularon contra las reglas de rédito o ganancia neta de fuente argentina.

Pueden distinguirse dos etapas en la jurisprudencia de la Corte Suprema. La primera etapa, por un lado, se caracteriza por comprender casos en donde, ante la inexistencia de una regla específica de rédito neto para la industria cinematográfica, la discusión se centró en la validez de la estimación sobre base presunta que había realizado el organismo fiscal. Su estudio sirve fundamentalmente para comprender las razones que llevaron al

¹⁷⁵⁷ Ratificado por la ley 12.922 (B.O. 27/6/1947).

legislador al posterior establecimiento de reglas rígidas de rédito o ganancia neta. La segunda etapa, por el otro, abarca los casos en donde, ante la incorporación de las aludidas reglas, los sujetos del exterior, o los agentes de retención residentes, formularon planteos contrarios a su constitucionalidad. Su estudio resulta útil para dilucidar las funciones que las mentadas reglas cumplen en el sistema impositivo.

En lo que respecta a la primera etapa, el contexto normativo se caracterizaba por la inexistencia de una regla de valoración o “presunción” de rédito neto, por lo que su determinación, sobre base real, resultaba incierta. Prueba de ello es la oscilante posición adoptada por el fisco nacional, que, en unos casos, exigió el pago del impuesto sobre la totalidad de las entradas brutas que se acreditaran o giraran al exterior, mientras que en otros aceptó una deducción del cincuenta por ciento (50%) como gastos, y consideró al otro cincuenta por ciento (50%) como beneficio neto imponible.

En ese marco, tanto los contribuyentes como el fisco encontraron serias dificultades probatorias para determinar el rédito neto sujeto al impuesto sobre base real. Los primeros, en razón de que su determinación exigía la realización de complejas pruebas sobre libros e información de sociedades radicadas en el exterior. El segundo, porque no contaba con información que pudiese sustentar la razonabilidad de las estimaciones presuntivas que realizaba. Se advierte, entonces, que la determinación del rédito neto chocaba con la misma dificultad: la falta de información y prueba, tanto para justificar la determinación sobre base real como para sustentar la estimación sobre base presunta.

La apuntada dificultad, vale destacar, resulta entendible. En esa época, los convenios para evitar la doble imposición internacional era una rareza -nuestro país, por ejemplo, aún no había suscripto ninguno-, el intercambio de información internacional no resultaba siquiera imaginable y la moderna metodología de precios de transferencia no existía. De esta manera, los planteos de los contribuyentes exigían que el juez aceptara información y datos contables, obtenidos en el exterior, que no podía controlar, mientras que las estimaciones presuntivas del fisco, lejos de sustentarse en un análisis de comparabilidad, no tenían más fundamento que la voluntad del funcionario de turno o una difusa invocación de la legislación civil.

Ante la falta de una regla de valoración rígida, la existencia de controversias era previsible. En este sentido, cabe destacar que la solución pretoriana adoptada por la Corte

Suprema en la causa “Warner Bros.”¹⁷⁵⁸, consistente en considerar que la renta neta equivalía al cincuenta por ciento (50%) del precio abonado a la empresa cinematográfica del exterior, no parece tener sustento técnico. En rigor de verdad, se funda en una cuestionable interpretación de los planteos subsidiarios de las partes y en la posterior sanción de la regla de rédito neto prevista en art. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947); regla que, si bien no fue aplicada formalmente por el tribunal en la aludida causa, fue adoptada por este como parámetro de razonabilidad.

Lo cierto es que los casos, suscitados en esta primera etapa, pusieron en evidencia las severas dificultades que presentaba el sistema de determinación, previsto en la ley de impuesto a los réditos, para los beneficios de fuente argentina obtenidos por sujetos del exterior. Resulta claro, en este sentido, que, dadas las limitaciones probatorias existentes en la época y la ausencia de consenso respecto a la forma de atribución y reconstrucción de la base imponible, deferir la declaración del rédito neto en el sujeto del exterior solo podía ser fuente de controversias. Como se ha visto en el Capítulo 6, esta cuestión fue oportunamente advertida por el legislador, que, en relación a la industria cinematográfica, impuso, desde el año 1947, una regla rígida de rédito neto aplicable a sujetos del exterior.

Las dificultades apuntadas, vale destacar, son de dos órdenes. Por un lado, determinar la fuente del rédito o ganancia, para lo cual se precisa, fundamentalmente, de normas razonables, de carácter sustantivo, que delimiten el ámbito de imposición. Por el otro, determinar la extensión de la fuente de origen argentino. Es decir, el porcentaje de la ganancia, rédito o utilidad que se va a considerar de fuente argentina y sujeta al gravamen. En esta cuestión, se entiende que la flexibilidad, en la determinación del rédito neto, resultaba en esa época atentatoria contra la seguridad jurídica y potencialmente violatoria de los principios de igualdad y generalidad. Las disímiles soluciones, arribadas por la Corte Suprema en los casos analizados, evidencian lo expuesto.

Además, cabe poner de resalto que el legislador y los tribunales tuvieron que enfrentarse, en esta materia, con el entonces novedoso esquema de integración vertical de las empresas multinacionales; esquema que, vale destacar, representaba un escollo

¹⁷⁵⁸ Fallos: 221:644.

insalvable para determinar, de una manera técnicamente razonable, la fuente de la ganancia y su extensión.

Como ejemplo de lo expuesto, cabe traer a colación la sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en la causa “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”¹⁷⁵⁹. En efecto, el aludido tribunal sostuvo que la actividad, que realizaban las empresas filmadoras americanas en el país, no revestía el carácter de industrial, sino que, por intermedio de empresas distribuidoras vinculadas, retiraban un elevado porcentaje de las entradas brutas del negocio. A la vez que conservaban el derecho de propiedad sobre el film, obtenían, por intermedio de la entidad distribuidora, todo el beneficio de la explotación de esa clase de espectáculos. De acuerdo a la Excma. Cámara, se producía una suerte de fusión, imposible de separar, entre los dos factores de integración del negocio: el capital (películas), por una parte, y el trabajo (comercialización), por la otra.

Se advierte, en este punto, que este esquema de integración vertical de las empresas, que en el año 1945 -año en el cual se dictó la sentencia referida *supra*- resultaba novedoso, constituye actualmente una realidad usual y conocida. En consecuencia, no podría sostenerse, como sí lo hizo la Excma. Cámara en ese entonces, que este tipo de esquemas trasluce una suerte de fusión inescindible. Ello en razón de que, como se ha estudiado en el Capítulo 8, el análisis funcional, propio del instituto de precios de transferencia, provee las herramientas necesarias para identificar los activos, riesgos y funciones existentes en los negocios, aun en los más estrechamente integrados.

De esta manera, puede sostenerse que los casos jurisprudenciales, que constituyen la primera etapa, evidenciaron la inconveniencia de deferir, al sujeto del exterior, la declaración del rédito neto de fuente argentina. Como se ha visto, las dificultades probatorias, el fenómeno de la integración vertical de empresas y la inexistencia de consenso respecto a la manera de reconstruir, sobre base real, la renta imponible -se llegó, inclusive, a discutir cuál era el capital fuente- llevaron finalmente al legislador a incorporar una regla rígida de rédito neto.

¹⁷⁵⁹ Fallos: 201:117.

Por otro lado, los casos jurisprudenciales, agrupados en la segunda etapa, se caracterizan por comprender planteos constitucionales, formulados por los contribuyentes o los agentes de retención, contra las reglas de rédito o ganancia neta, de carácter rígido, instauradas a partir del año 1946; reglas que, en rigor de verdad, constituyeron una acertada respuesta legislativa frente a las complejas controversias que había generado deferir, en el sujeto del exterior, la determinación, sobre base real, del rédito neto sujeto a impuesto.

A partir de lo expuesto, resulta claro que, a diferencia de las controversias de la primera etapa, los casos analizados en la segunda etapa comprendían verdaderos planteos constitucionales contra las reglas de rédito y ganancia neta previstas en los arts. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947) y de la ley 20.680 (texto según la ley 23.260). En ese marco, la Corte Suprema tuvo que decidir, en las causas “Fox Film de la Argentina S.A.” y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”, respecto a la validez de las mentadas reglas, que eran tachadas de inconstitucionales por violatorias de los derechos de propiedad y de los principios de igualdad y de razonabilidad.

En ambos casos, el tribunal cimero confirmó la constitucionalidad de las reglas de rédito o ganancia neta. Para así decidir, destacó que, de no existir tales reglas, resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme a la cual los resultados debían atribuirse a la fuente nacional. Además, señaló que el legislador, ante la condición especialísima en que se desarrollaba el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear -con esa actividad comercial e industrial- una categoría también especial de contribuyentes. No exclusivamente porque fuesen extranjeras las empresas, sino en razón de las formas o maneras como realizaban sus actividades, que no permitían al fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que producen y exhiben películas.

Se advierte que, en esta segunda familia de fallos, el tribunal cimero formuló una cerrada defensa de las reglas de rédito o ganancia neta previstas en los arts. 13 de la ley 11.682 (t.o. 1947) y 20.628 (texto según la ley 23.260). Atendiendo a las dificultades objetivas para controlar y fiscalizar al sujeto del exterior, entendió que el mecanismo,

articulado por el legislador para el tratamiento fiscal de ese tipo de rentas, resultaba constitucionalmente inobjetable.

Cabe destacar, en este punto, que el estudio de los casos resueltos por la Corte Suprema, en donde se abordó la cuestión relativa a la determinación del rédito o ganancia neta atribuible a sujetos del exterior, permite comprender las razones que dieron lugar al nacimiento de las reglas rígidas de valoración, aplicables a los aludidos sujetos, en la legislación del impuesto a la renta de nuestro país.

En este sentido, se ha advertido, a partir del análisis de los casos de la primera etapa, que el sistema contemplado originariamente en la ley 11.682, en cuanto defería en el sujeto del exterior la determinación de su rédito de fuente argentina, resultaba, desde el punto de vista de política tributaria, desacertado e inconveniente. En efecto, las limitaciones probatorias de la administración fiscal y de los contribuyentes, el creciente fenómeno de la integración vertical empresarial y la falta de consenso respecto a la forma de reconstruir la base imponible, entre otras cuestiones, llevaron a la multiplicación de las controversias. El fisco, por un lado, pretendía imponer una estimación sobre base presuntiva del rédito neto, pero sin mayores elementos para sustentar técnicamente el porcentaje de fuente argentina que determinaba. Los contribuyentes, por el otro, pretendían, en general, que se aceptasen niveles de rédito neto menores, a pesar de que tales niveles eran resultado de cálculos arbitrarios y se encontraban sustentados en prueba que, en su mayoría, se encontraba disponible en el exterior.

De esta manera, los casos jurisprudenciales de la primera etapa traslucen complejas discusiones de hecho y prueba, que fueron decididas por el tribunal cimero en base a las reglas de la carga de la prueba (“Warner Bros.”¹⁷⁶⁰ y “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”¹⁷⁶¹), o a una reprochable interpretación de las peticiones, principales o subsidiarias, de las partes (“Warner Bros.”¹⁷⁶²). Evidentemente, la reconstrucción de la base imponible sobre base real, en relación a sujetos del exterior, presentaba, para todos los actores involucrados, dificultades insalvables.

¹⁷⁶⁰ Fallos: 190:547.

¹⁷⁶¹ Fallos: 201:117.

¹⁷⁶² Fallos: 221:644.

Ahora bien, el problema de hecho y prueba, que se suscitaba en la primera etapa para la determinación del rédito imponible para sujetos del exterior, se convirtió en un problema constitucional derivado de la rigidez de las reglas de rédito o ganancia neta establecidas por el legislador. Los casos, analizados en la segunda etapa, evidencian este nuevo foco de conflicto, que se extiende hasta la actualidad.

En efecto, en la causa “Fox Film de la Argentina S.A. c. Estado Nacional Argentino s. Repetición (Réditos)”¹⁷⁶³, el contribuyente objetó, con sustento en el principio de igualdad constitucional, que, a diferencia de los residentes argentinos, los sujetos del exterior no podían determinar su rédito neto, sujeto a impuesto, sobre base real. La respuesta del tribunal cimero, que también replicó en el caso “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”¹⁷⁶⁴ del año 2001, destacó que el legislador, ante la condición especialísima en que se desarrollaba el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear -con esa actividad comercial e industrial- una categoría también especial de contribuyentes. El tribunal agregó que la cuestión constitucional planteada por la actora, en el sentido de que existía desigualdad cuando la ley no acordaba la posibilidad de demostrar la extensión y cuantía de su verdadero rédito de fuente nacional, presentaba la permanente dificultad en que se encuentra el fisco para llegar a un efectivo esclarecimiento del punto. Puso como ejemplo el intento de la demandante de librar exhortos a los Estados Unidos de Norteamérica, con el objeto de obtener los elementos de demostración de la utilidad neta; intento que, de considerarse normal, obligaría al Estado a designar representantes en el extranjero para controlar las constancias de libros comerciales de las compañías cinematográficas que exhiben sus películas en la Argentina.

Si bien entre el dictado de los fallos “Fox Film de la Argentina S.A.” y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.” transcurrieron 46 años, lo cierto es que el contexto normativo no había cambiado sustancialmente. La ley de impuesto a las ganancias, en su versión del año 1992 -periodo fiscal involucrado en el marco de la última causa citada-, todavía mantenía el principio de la fuente para gravar las ganancias de residentes y no residentes, no existía siquiera el concepto de intercambio de información tributaria y

¹⁷⁶³ Fallos: 232:52.

¹⁷⁶⁴ Fallos 324:920.

recién en 1998 se incorporaría la moderna metodología de precios de transferencia. Lo cual implicaba que, como principio, resultaban impositivamente indiferentes los actos o hechos económicos acaecidos en el exterior, las posibilidades del fisco argentino de controlarlos eran prácticamente nulas y no existía, desde el punto de vista técnico, una metodología para reconstruir la utilidad de sujetos del exterior o para formular análisis de comparabilidad que los tuvieran en consideración.

En ese contexto, no puede más que coincidirse con las sentencias del tribunal cimero en esta segunda etapa. No existía una discriminación en función del elemento extranjero, sino que se había conformado una categoría especial de contribuyentes con sustento en que, por sus particulares características, presentaban dificultades en relación a la determinación de la extensión y cuantía del rédito de fuente argentina.

9.8. SOBRE LA RELACIÓN ENTRE LAS REGLAS DE GANANCIA NETA Y LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En principio, las reglas de precios de transferencia y las de ganancia neta enfrentan, desde distintos enfoques y con diferentes ámbitos de aplicación, un mismo problema: la determinación y cuantificación de la renta, de fuente argentina, en el marco de operaciones transnacionales.

Las reglas de precios de transferencia resultan aplicables a operaciones realizadas entre sujetos vinculados, o radicados en jurisdicciones de baja o nula tributación o no cooperantes¹⁷⁶⁵. Su objetivo es prevenir y evitar la arbitraria distribución, en contravención a la regla de mercado, de la renta imponible. Las reglas de ganancia neta, por su parte, resultan aplicables a cualquier tipo de operación transnacional, con independencia de la existencia de vinculación entre los sujetos intervinientes. Su objeto es, en muchas ocasiones, doble: determinar la existencia de renta de fuente local, y, en su caso, establecer su cuantía. Por ejemplo, el art. 10 de la LIG -cuyo estudio fue abordado en el Capítulo 6- no solo dispone una regla especial de fuente argentina, sino que también establece la cuantía del rédito neto atribuible a la compañía no constituida en el país. El art. 104 de la LIG, en cambio, no establece reglas especiales sobre la fuente de la renta, sino que se limita a contemplar coeficientes de renta neta.

¹⁷⁶⁵ Art. 17 de la LIG.

Se advierte, en este punto, que ambos tipos de reglas se aplican de manera conjunta en gran cantidad de casos, atendiendo a que la mayoría de las operaciones transnacionales son realizadas entre sujetos vinculados. De esta manera, las normas de precios de transferencia regulan que el precio transado sea de mercado, y las reglas de ganancia neta determinan la proporción de ese precio de mercado que constituye ganancia sujeta a impuesto.

A partir de lo expuesto, resulta de interés formular una comparación entre la evolución de las normas de precios de transferencia y la evolución de las reglas de ganancia neta. Ello con el objeto de analizar las distintas respuestas normativas del legislador frente a un problema que luce similar o vinculado, y comprender así las razones que las motivaron.

Al respecto, cabe poner de resalto que, en el origen de la ley de impuesto a los réditos, las subsidiarias de firmas extranjeras, domiciliadas en nuestro país, se encontraban sujetas al principio de entidad separada previsto en el art. 17 de la ley 11.682; principio que, sin embargo, carecía de utilidad práctica, ya que no contemplaba un examen para determinar el precio de transferencia adecuado -como ser el estándar *arm's length*-. Por otro lado, la ley tampoco preveía reglas que establecieran coeficientes para los beneficiarios del exterior que obtuviesen rédito de fuente argentina. En efecto, el art. 17 de la ley 11.682 se limitaba a disponer que los beneficios obtenidos en la República, por las entidades civiles y comerciales que no distribuyeran sus utilidades en el país, quedaban sujetas al impuesto a los réditos.

Con posterioridad, el problema de la elusión fiscal, que se daba fundamentalmente en las exportaciones de carne, motivó que en el año 1943 se sancionara el decreto 18.299. A través de este, se incorporó a la ley de impuesto a los réditos una norma que disponía que el rédito neto, correspondiente a exportaciones de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, se establecería deduciendo, del precio de venta mayorista en el lugar de destino, el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguro hasta dicho lugar, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en Argentina. Además, disponía que, cuando no se fijara el precio o el declarado fuese inferior al de venta mayorista vigente en el lugar de destino, se consideraría, salvo prueba en contrario, que existía vinculación económica entre exportador e importador, correspondiendo tomar el aludido precio mayorista, en el lugar de destino, a los efectos

de determinar el valor de los productos exportados. La norma en cuestión, vale destacar, contemplaba implícitamente un método de precios de transferencia basado en productos comparables.¹⁷⁶⁶

A su vez, la reforma del año 1946, formulada a través del decreto-ley 14.338, incorporó reglas de fuente y rédito neto para compañías de transporte, agencias de noticias internacionales y películas cinematográficas extranjeras. Se trataba de normas que “presumían” que el rédito neto, obtenido por compañías del exterior, equivalía a determinados porcentajes de la retribución bruta.

Se advierte, en este punto, que el legislador había incorporado, en materia de precios de transferencia, una norma que refería a la regla de mercado, al sustentarse en la comparación con precios mayoristas; regla que, vale destacar, parecía no haberse considerado al instaurar las reglas de rédito neto, ya que estas se limitaban a contemplar una serie de coeficientes con el objeto de facilitar la recaudación del impuesto.

La posterior sanción de la ley 20.628, de impuesto las ganancias, no modificó el sistema de reglas de ganancia neta aplicables a sujetos del exterior; sistema basado fundamentalmente en el establecimiento de coeficientes de ganancia neta que no parecen tener sustento en las realidades comerciales involucradas. En efecto, el Poder Ejecutivo Nacional reconoció, en el mensaje de elevación del proyecto de la ley 23.260 -modificatoria de la ley 20.628-, que los porcentajes de ganancia neta fijados encontraban justificación en necesidades recaudatorias y en los niveles de imposición admitidos por los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por nuestro país.

En vivo contraste, la normativa argentina incorporó, a partir de la reforma introducida por la ley 25.063, la moderna metodología de precios de transferencia, siguiendo los lineamientos trazados por la OCDE. Si bien se han sucedido varias reformas legislativas a lo largo del tiempo, el alineamiento con lo propugnado por el aludido organismo se mantiene. En efecto, el art. 17 de la LIG contempla actualmente los mismos métodos de precios de transferencia previstos en las “Guías de Precios de Transferencia” de la OCDE; métodos que, vale destacar, permiten evaluar, sobre bases técnicamente aceptadas a nivel internacional, el cumplimiento de la regla de mercado.

¹⁷⁶⁶ Conf. BAISTROCCHI, Eduardo, “La experiencia argentina...”, cit., pág. 105.

A partir del estudio de la evolución normativa de ambos institutos, se advierte que, mientras que las normas de precios de transferencia han incorporado una moderna metodología tendiente a evaluar el cumplimiento de la regla de mercado, las reglas de ganancia neta han permanecido prácticamente invariables, en lo que respecta a su estructura y función, desde su incorporación acaecida en la década de 1940. Como se ha puesto de resalto en el Capítulo 6, los coeficientes de ganancia neta, lejos de tomar en consideración la regla de mercado, parecen haber sido determinados en función de cuestiones recaudatorias y ante la necesidad de poner fin a complejas controversias sobre la determinación del nivel de rédito neto de los sujetos del exterior.

En definitiva, puede sostenerse que, ante un problema análogo o por lo menos vinculado, el legislador ha propiciado respuestas claramente diferentes en la ley de impuesto a las ganancias. Ante la problemática de las entidades vinculadas y los precios de transferencia, ha establecido la moderna metodología de precios de transferencia para evaluar técnicamente el cumplimiento de la regla de mercado. En cambio, ante la problemática derivada de la obtención de ganancias de fuente argentina por parte de sujetos no residentes, ha instaurado coeficientes de ganancia neta; coeficientes fijados no en función de la regla de mercado, sino en consideración a necesidades recaudatorias y, por ende, sobre base no técnicas.

9.9. SOBRE LA VIRTUALIDAD DE LA METODOLOGÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La moderna metodología de precios de transferencia, adoptada por nuestro país en el año 1998, permite evaluar, desde un punto de vista técnicamente aceptado a nivel internacional, si los precios o márgenes, obtenidos en operaciones transfronterizas, resultan acordes a la regla de mercado.

En efecto, la normativa argentina recepta los cinco métodos de precios de transferencia previstos en los lineamientos de la OCDE; métodos que, vale destacar, no solo gozan de consenso internacional, sino que también tienen sustento en la teoría económica. Por lo cual, puede sostenerse que constituyen mecanismos técnicos idóneos para evaluar si los precios concertados o los márgenes obtenidos responden a condiciones normales de mercado. A mayor abundamiento, la normativa local contempla, al igual que los mentados lineamientos, la posibilidad de utilizar otros métodos en caso que, por la

naturaleza y características de las operaciones, los tradicionales no resulten idóneos para evaluar el cumplimiento del estándar *arm's length*.

En este sentido, cabe poner de resalto que el análisis de precios de transferencia opera por comparación entre las condiciones, precios o márgenes de la transacción controlada y las condiciones, precios o márgenes de transacciones no controladas. Lo cual equivale a aceptar que, de acuerdo a la normativa local, la metodología de precios de transferencia permite arribar técnicamente a un precio o rentabilidad de mercado, o a rangos de precios o rentabilidades de mercado.

En ese marco, se ha explorado la posibilidad de determinar, a partir de la metodología de precios de transferencia receptada en la normativa local, la rentabilidad de mercado de beneficiarios del exterior en operaciones internacionales que involucren la obtención de renta de fuente argentina; rentabilidad que, de acuerdo a las reglas de ganancia neta contenidas en la LIG, se determina, salvo supuestos particulares, en función de coeficientes de ganancia neta (de carácter rígido o condicionado). En este sentido, se ha considerado que, dependiendo de las circunstancias del caso, los métodos tradicionales de costo más beneficio, margen neto de la transacción y división de ganancias resultan técnicamente idóneos para ese cometido.

En efecto, si se toman las reglas de ganancia neta aplicables a sujetos del exterior, cabe interrogarse si podría evaluarse el nivel de utilidad bruta, del sujeto del exterior, a través de la aplicación del método de costo más beneficios. Al respecto, cabe destacar que la OCDE, al reseñar ejemplos típicos de aplicación del método en cuestión, señala el caso de una compañía "A" que acuerda con una compañía "B", del mismo grupo multinacional, llevar adelante investigaciones para beneficio de esta. Todos los riesgos, relacionados con la actividad de investigación, son asumidos por la compañía "B", quien también es dueña de todos los intangibles desarrollados a través de la investigación, por lo que tiene derecho a toda la ganancia derivada de la referida actividad. El organismo aclara que todos los costos de investigación, que las partes vinculadas han acordado, deben ser adecuadamente compensados. El margen sobre esos costos, por su parte, podrá reflejar cuán innovadora y compleja es la actividad de investigación llevada a cabo por la compañía A.

Se trata de un ejemplo que podría encuadrar en la definición de asesoramiento técnico prevista en el art. 12, segundo párrafo, de la LIG, por lo que la renta, obtenida por

el sujeto del exterior, sería considerada de fuente argentina en su integridad. Además, se consideraría, como ganancia neta de fuente argentina, el noventa por ciento (90%) de lo abonado al aludido sujeto (art. 104, inc. i, de la LIG). En ese marco, se entiende que, en principio, resultaría factible evaluar el nivel de utilidad bruta, obtenida por la compañía del exterior, a través de la aplicación del método de costo más beneficio. Siempre, claro, que se encuentren reunidas las condiciones técnicas (*v.gr.* existencia de comparables, ausencia de intangibles difíciles de valorar, uniformidad de criterios contables¹⁷⁶⁷) para que su aplicación arroje resultados confiables.

Asimismo, cabe interrogarse si podría evaluarse el nivel de utilidad neta, del sujeto del exterior, a través de la aplicación del método de margen neto de la transacción. La respuesta a tal interrogante, vale destacar, es afirmativa. Como se ha visto con el ejemplo de los “centros de servicios compartidos”, el método en cuestión resulta especialmente idóneo para evaluar transacciones que involucren servicios. De esta manera, y sin pretensión de exhaustividad, podría evaluarse la rentabilidad de agencias de noticias internacionales (art. 11 de la LIG), y de ganancias derivadas de la prestación de servicios de asesoramiento técnico (art. 12 de la LIG), de asistencia técnica, ingeniería, consultoría (art. 104, inc. a, de la LIG), o de otro tipo (art. 104, inc. i, de la LIG). También podría examinarse la rentabilidad de compañías de seguros (art. 12 de la LIG), de productores, distribuidores o intermediarios de medios audiovisuales (art. 14 de la LIG), y de ganancias originadas en la cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención (art. 104, inc. a, de la LIG).

De esta manera, se advierte que el método de margen neto de la transacción permite evaluar la utilidad neta obtenida por sujetos del exterior. Es decir que, asumiendo la posibilidad de seleccionar a los aludidos sujetos para el análisis de su rentabilidad, puede arribarse, con un adecuado análisis de comparabilidad y a partir de información confiable y segmentada, a la obtención de un rango de utilidades de mercado; rango que, en principio, trasluce niveles de rentabilidad acordes con la regla de mercado.¹⁷⁶⁸

Idéntica pregunta cabe formularse en relación al método de división de ganancias. Al igual que en el caso del método de margen neto de la transacción, la respuesta a tal

¹⁷⁶⁷ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., págs. 109 y ss.

¹⁷⁶⁸ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines...*, cit., pág. 165.

interrogante parece ser afirmativa. Especialmente en las transacciones altamente integradas, como pueden ser algunos servicios de asesoramiento técnico (art. 12 de la LIG), de asistencia técnica, ingeniería, consultoría (art. 104, inc. a, de la LIG), o de otro tipo (art. 104, inc. i, de la LIG). También podría examinarse la rentabilidad de productores, distribuidores o intermediarios por la explotación, en el país, de medios audiovisuales (art. 14 de la LIG), y de ganancias derivadas de la cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención (art. 104, inc. a, de la LIG).

Cabe destacar, en este punto, que, como se ha visto en el Capítulo 7, la jurisprudencia ha planteado que, en el caso de las películas cinematográficas producidas en el exterior que se explotan en el país, se produciría una suerte de “fusión”, imposible de separar, entre los dos factores de integración del negocio: el capital (películas), por una parte, y el trabajo (comercialización), por la otra. Este criterio ha llevado a propugnar que correspondería, de acuerdo a lo dispuesto en la legislación civil, asignar a ambas partes (productor extranjero y comercializador local) el mismo porcentaje de rédito neto¹⁷⁶⁹. Ahora bien, a partir del estudio del método de división de ganancias, se entiende técnicamente posible formular un análisis de la rentabilidad neta de las dos partes de la transacción. Siempre, claro, que ambas partes realicen, en el marco de la transacción bajo análisis, contribuciones que puedan considerarse únicas y valiosas, lo cual justificaría la aplicación del método bajo examen.

No se trata, claro, de una posibilidad teórica. Los lineamientos de la OCDE disponen que la elección de la parte bajo examen, en el análisis de precios de transferencia, debe ser consistente con el análisis funcional de la transacción, por lo que debería elegirse la parte a la cual podría aplicarse un método de precios de transferencia de la manera más confiable posible. Lo cual revela que el aludido organismo considera perfectamente posible que la parte bajo examen sea la no residente. De esta manera, resulta claro que la evaluación de la rentabilidad de sujetos del exterior, en transacciones celebradas entre sujetos vinculados, es una realidad y práctica internacionalmente aceptada.

¹⁷⁶⁹ Conf. sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de fecha 25 de julio de 1951, recaída en la causa “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.” (transcripta en Fallos: 201:117).

En este sentido, cabe poner de resalto que el método de división de ganancias, al ser de carácter bilateral, obliga a analizar también la rentabilidad del sujeto del exterior. De esta manera, puede sostenerse que la normativa argentina contempla, efectivamente, el análisis de operaciones y actividades acaecidas en el extranjero.

En similar orden de ideas, cabe tener presente que, a partir de la reforma de la LIG dispuesta por la ley 27.430, el legislador puso en cabeza del contribuyente local, en determinados supuestos, la carga de acreditar la razonabilidad de la rentabilidad del intermediario del exterior interviniente en operaciones de exportación o importación. Puntualmente, cuando este sea un sujeto vinculado del exterior o cuando el exportador en origen o el importador en destino se encuentren vinculados; supuestos que, vale destacar, pueden perfectamente comprender operaciones en donde el intermediario puede no ser un sujeto vinculado al contribuyente local (art. 17, 6° párr., inc. b, de la LIG).¹⁷⁷⁰

El decreto 1170/2018, por su parte, estableció que, a fin de demostrar que la remuneración obtenida por el intermediario fue acordada a valores *arm's length*, el contribuyente debe acreditar:

- La real presencia del intermediario en el territorio de su residencia, establecimiento comercial, cumplimiento de requisitos legales de constitución e inscripción y presentación de estados contables y declaraciones impositivas.
- Que la remuneración del intermediario esté relacionada con su intervención en las transacciones. Cuando el intermediario sea vinculado, el contribuyente deberá además disponer de información sobre precios de compra y de venta, y de los gastos asociados a las transacciones.
- La modalidad de intermediación internacional, funciones desarrolladas, activos involucrados y riesgos asumidos por aquel.

El decreto en cuestión también dispuso que, en caso que la remuneración del intermediario internacional sea superior a la que hubiesen pactado partes independientes en función de los activos, funciones y riesgos asumidos por este, el exceso en el importe de aquella se considerará mayor ganancia de fuente argentina atribuible al contribuyente local. Asimismo, estableció que la AFIP podrá recalificar la operación si de la evaluación

¹⁷⁷⁰ Conf. ROSSO ALBA, Cristian E., ROUGÉS, Juan Marcos (h), ob. cit.

de las operaciones con los intermediarios surgiese una manifiesta discrepancia entre la operación real y las funciones descriptas o los contratos celebrados, si el propósito de la operatoria se explicara exclusivamente por razones de índole fiscal o si sus condiciones difirieran de las que hubiesen suscripto empresas independientes. Siempre que, por tales razones, se fijaran precios o márgenes alejados de los que hubiesen pactado entre partes independientes.

El art. 40, inc. d, de la resolución general 4717/2020, por su parte, requiere también la provisión de una certificación, emitida por un profesional independiente con competencia en la jurisdicción del intermediario, en donde se consigne: (i) la remuneración del intermediario internacional relacionada con su intervención en las transacciones, aún bajo la forma de comisión o concepto equivalente; y (ii) el detalle de precio de compra y de venta y de los gastos asociados a la transacción, si el sujeto es vinculado.

Se advierte, en este punto, que la normativa de precios de transferencia estima posible, al igual que lo que acontece con el método de división de ganancias y el análisis de las operaciones de establecimientos estables en el exterior con entidades vinculadas, la medición de la rentabilidad de mercado obtenida por sujetos del exterior. En el caso puntual bajo análisis, del intermediario internacional que participa, en tal carácter, en determinadas operaciones de comercio exterior.

No se ignora que la normativa reglamentaria argentina no acepta que el análisis de precios de transferencia se realice sobre el sujeto del exterior, salvo en determinados supuestos. Puntualmente, cuando resulta aplicable el método de división de ganancias, cuando se trata de operaciones entre establecimientos permanentes del exterior con otros sujetos del exterior vinculados y cuando se analizan exportaciones de bienes con cotización que reúnen determinadas características. Cabe destacar, sin embargo, que la cuestionable limitación reglamentaria no parece obedecer a la existencia de limitaciones técnicas o normativas en la aplicación de los métodos de precios de transferencia, sino en una suerte de persistente desconfianza en el análisis que pueda realizarse sobre sujetos del exterior; desconfianza que luce contraria a la progresiva incorporación, por parte del legislador, de instrumentos de cooperación internacional en materia fiscal, al establecimiento de exhaustivos requerimientos en materia de información y

documentación en la materia y a la incorporación de la posibilidad de resolución alternativa de conflictos en materia de precios de transferencia.

Desde esta perspectiva, resulta razonable concluir que los modernos métodos de precios de transferencia, incorporados a la LIG en el año 1998, constituyen medios técnicamente idóneos para determinar el nivel de ganancia neta de mercado obtenido por el beneficiario del exterior. Lo cual representa un notable avance respecto al estado de situación existente en la década de 1940, cuando se incorporaron las primeras reglas de precios de transferencia y de ganancia neta, para sujetos del exterior, en la antigua ley de impuesto a los réditos.

Por otro lado, cabe reiterar que las transacciones internacionales, que son objeto de análisis en materia de precios de transferencia, no se limitan a las celebradas entre empresas vinculadas, ya que, por imperio de la normativa argentina, también se examinan las concertadas con sujetos independientes ubicados o constituidos en jurisdicciones de baja o nula tributación o no cooperantes. Además, son objeto de examen ciertas operaciones realizadas por sujetos no residentes en el exterior, ya que los establecimientos permanentes allí instalados, pertenecientes a residentes en el país, deben ajustarse, en sus transacciones con personas u otro tipo de entidades vinculadas radicadas en el extranjero, al principio del operador independiente.¹⁷⁷¹

Es decir que la aplicación de la normativa de precios de transferencia no se circunscribe, en nuestro país, a operaciones internacionales celebradas entre sujetos vinculados, y además su ámbito de aplicación comprende también el análisis de ciertas operaciones íntegramente concertadas por sujetos no residentes en el exterior. Lo cual evidencia que la idoneidad técnica de la metodología de precios de transferencia es reconocida en las operaciones concertadas entre sujetos independientes, y también para el análisis de operaciones concertadas entre sujetos no residentes.

9.10. SOBRE LA INCIDENCIA DE LA INTRODUCCIÓN DEL PRINCIPIO DE RENTA MUNDIAL EN EL ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA DE REGLAS DE GANANCIA NETA

A pesar de las numerosas modificaciones que sufrieron tanto la ley de impuesto a los réditos como la ley del impuesto a las ganancias a lo largo de su dilatada historia, el

¹⁷⁷¹ Art. 126 de la LIG.

principio de la fuente de la ganancia -como nexo de vinculación de la materia gravada con el sujeto activo de la potestad tributaria- permaneció inalterable hasta la sanción, en el año 1992, de la ley 24.073. La utilización del aludido principio obedecía, entre otras cuestiones, a que resultaba materialmente imposible, o por lo menos desproporcionadamente difícil, controlar y fiscalizar hechos y actos económicos acaecidos en el exterior. De allí que residentes y no residentes tributasen exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, por lo que las de fuente extranjera quedaban en principio excluidas de la imposición.

La apuntada política, perfectamente razonable teniendo en cuenta la prácticamente inexistente cooperación internacional en materia tributaria, también justificaba la diferente modalidad de declaración de la materia imponible a la cual se encontraban sujetos los residentes y los no residentes; diferenciación consolidada especialmente a partir de la sanción de la ley 23.260 en el año 1985¹⁷⁷². De esta manera, los primeros deben auto-determinar la materia imponible -en general, sobre base real- y, en su caso, abonar el tributo correspondiente, mientras que los segundos tributan mediante la aplicación de reglas de ganancia neta, las cuales excluyen, en principio, la determinación de la renta sobre base real.

En relación a las mentadas reglas de ganancia neta, cabe destacar que, desde la sanción de la ley de impuesto a los réditos en el año 1932, el legislador ha tenido que enfrentar los problemas que presenta la obtención, por parte de sujetos no residentes, de réditos o ganancias de fuente nacional. Puntualmente, se alude a las dificultades relativas a delimitar la fuente de obtención, determinar y fiscalizar su cuantía y asegurar su recaudación. Como respuesta a los dos primeros problemas, se valió de ciertas “presunciones” orientadas a fijar el origen de la ganancia y a determinar su cuantía. Ello en el entendimiento de que, en ausencia de este tipo de herramientas, resultaría prácticamente imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el

¹⁷⁷² Como se ha explicado, la ley 23.260 introdujo importantes modificaciones al tratamiento impositivo de los beneficiarios del exterior. Puntualmente, incorporó nuevas reglas de ganancia neta, elevó los porcentajes de las ya existentes y estableció la imputación de ganancias netas respecto de todas las rentas obtenidas por los mismos, inclusive para los casos en que todavía se aplicaba el cómputo de costos y gastos.

exterior por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme a la cual los resultados deben atribuirse a la fuente nacional y al extranjero.¹⁷⁷³

Es decir que las aludidas “presunciones”, sea de rédito o ganancia neta, desempeñaron, desde su origen, una importante función en el marco de la imposición a la renta. La exposición de motivos de la ley 23.260, y el debate parlamentario que precedió su aprobación, revelan que las reglas instauradas, respecto a la delimitación de la renta neta de fuente argentina, tuvieron por objeto superar las complejas controversias suscitadas en relación a su alcance. Principalmente, debido a los inconvenientes para fiscalizar y controlar los gastos y costos incurridos en el exterior.

Como ejemplo de lo expuesto, cabe referir al decreto-ley 14.338/1946, modificatorio de la ley de impuesto a los réditos, en cuanto creó la “presunción” del cincuenta por ciento (50%) de ganancia de fuente argentina, que se mantiene hasta la actualidad. De acuerdo al mensaje oficial con el cual se sancionó la aludida reforma, el citado porcentaje tenía en cuenta la necesidad de considerar el costo de las películas, ya que este no podía ser materia de fiscalización en el país¹⁷⁷⁴. La Corte Suprema convalidó la constitucionalidad de la norma en cuestión, aduciendo que resultaba razonable considerar que existía un esfuerzo común, por parte del productor extranjero y el exhibidor nacional, que justificaba la aplicación de tal porcentaje.¹⁷⁷⁵

El tribunal cimero también tuvo que expedirse, en la causa “Fox Film de Argentina S.A.”¹⁷⁷⁶, respecto a un planteo en donde se cuestionaba la desigualdad que generaba la aplicación de la “presunción” del art. 13 de la ley 11.682 entre compañías cinematográficas extranjeras respecto de las nacionales; planteo que se sustentaba en el hecho de que a estas les era permitido liquidar el gravamen sobre el saldo neto de los ingresos, una vez descontados los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar

¹⁷⁷³ CSJN, “Asoc. De Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición”, Fallos: 324:920, sent. del 3 de abril de 2001.

¹⁷⁷⁴ Ministerio de Hacienda de la Nación, *Modificación de las leyes 11.682 (t.o.), 11.683 (t.o.) y decreto-ley 18.229/43. Creación del impuesto a las ganancias eventuales*, edición oficial, Buenos Aires, 1946, pág. 33. Citado por REY, Daniela, “Películas cinematográficas...”, cit., 122.

¹⁷⁷⁵ CSJN, “Warner Bros. Pictures Inc. y otras c/ Dirección General de Impuesto a los Réditos”, Fallos: 221:644, sent. del 20 de diciembre de 1951.

¹⁷⁷⁶ CSJN, “Fox Film de la Argentina S.A. c. Estado Nacional Argentino s. Repetición (Réditos)”, Fallos: 232:52, sent. del 23 de junio de 1955.

la fuente del rédito¹⁷⁷⁷. La Corte Suprema rechazó el planteo aduciendo que, ante la condición especial en que se desarrollaba el negocio de las películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, el legislador se había visto obligado a crear una categoría también especial de contribuyentes. No por tratarse de empresas extranjeras, sino en razón de las formas o modalidades particulares con las cuales realizan sus actividades; modalidades que no permitían al fisco un análisis del negocio semejante al que se les practicaba a las compañías argentinas que realizaban las mismas actividades. A partir de ello, juzgó que la creación de una categoría distinta de contribuyentes no resultaba arbitraria, sino que contaba con una base de razonabilidad.

Más recientemente, el tribunal cimero tuvo que analizar, en la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”¹⁷⁷⁸, la constitucionalidad del art. 13 de la ley de impuesto a las ganancias (actual art. 14). En este sentido, el dictamen de la Procuración General de la Nación¹⁷⁷⁹, cuyas consideraciones hizo suyas el tribunal, sostuvo que los problemas relativos a la determinación y fiscalización de la cuantía de las ganancias, obtenidas por un sujeto del exterior, habían sido solucionadas por el legislador a través de ciertas “presunciones”. De lo contrario, “*resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme la cual los resultados deben atribuirse a la fuente nacional y al extranjero*”¹⁷⁸⁰. De esta manera, e invocando jurisprudencia de la Corte Suprema que había justificado la existencia de este tipo de mecanismos presuntivos -dadas las dificultades para determinar el beneficio obtenido por el contribuyente extranjero-¹⁷⁸¹, convalidó la constitucionalidad de la regla contemplada en el art. 13 de la ley de impuesto a las ganancias.

Se advierte que el fundamento principal de las mentadas decisiones jurisprudenciales, consistente en la imposibilidad o dificultad de determinar el beneficio obtenido por los contribuyentes extranjeros, resulta coherente con la política tributaria

¹⁷⁷⁷ Conf. REY, Daniela, “Películas cinematográficas...”, cit., págs. 122/123.

¹⁷⁷⁸ Fallos: 324:920.

¹⁷⁷⁹ PGN, “Asociación de Socios Argentinos de la OTI c/ Dirección General Impositiva s/ Repetición D.G.I.”, A. 124. XXXIV, dict. del 22 de junio de 2000.

¹⁷⁸⁰ PGN, “Asociación de Socios Argentinos de la OTI c/ Dirección General Impositiva s/ Repetición D.G.I.”, A. 124. XXXIV, dict. del 22 de junio de 2000.

¹⁷⁸¹ Fallos: 190:547; 201:117; 221:644.

que traslucía el impuesto a los réditos y luego el impuesto a las ganancias; política que, en lo que aquí interesa, se apoyaba en el principio de la fuente, el cual prescinde de asignar relevancia fiscal a los actos y hechos económicos producidos en el exterior. Es decir, la apuntada dificultad o imposibilidad para fiscalizar a contribuyentes o hechos acaecidos en el exterior se reflejaba, a nivel normativo, no solo en la instauración de reglas de ganancia neta para los beneficiarios del exterior, sino también en la no sujeción al impuesto de las rentas de fuente extranjera.

De allí que el tribunal cimero acertara al rechazar el planteo de vulneración del principio de igualdad, formulado por el contribuyente en la causa “Fox Film de Argentina S.A.”. Fundamentalmente teniendo en consideración que la creación de la categoría especial de contribuyentes del exterior, cuya ganancia neta se fijaba en función de la regla fija establecida en la ley de impuesto a los réditos -a diferencia de los contribuyentes locales, que determinaban su tributo sobre base real-, tenía sustento en una cuestión objetiva. Puntualmente, en la imposibilidad o gran dificultad del fisco para fiscalizar o controlar declaraciones juradas que involucraran la exteriorización de actividades y hechos acaecidos en el exterior; obstáculo que, vale destacar, no se registraba con respecto a contribuyentes o hechos acaecidos en el territorio nacional, por lo que la modalidad de auto-determinación del tributo sobre base real, aplicable a los sujetos residentes, constituía una alternativa razonable y respetuosa del principio de igualdad.

Ahora bien, la entrada en vigencia de la ley 24.073 significó la incorporación del criterio de renta mundial a la ley de impuesto a las ganancias. De esta manera, el primigenio criterio de fuente, establecido en la histórica ley de impuesto a los réditos, dejó de ser el único nexo -excepciones aparte- de vinculación de la materia gravada a la facultad impositiva del sujeto activo, ya que comenzó a compartir su dominio con el de residencia.

Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que la adopción del principio de renta mundial da por sentada la capacidad del fisco de fiscalizar o controlar declaraciones juradas que exteriorizan actos o hechos, con relevancia tributaria, acaecidos en el exterior. No se ignora, en este punto, que RAJMILOVICH sostuvo, en oportunidad de la incorporación del principio de renta mundial en la ley de impuesto a las ganancias, que la reforma tenía, como uno de sus lineamientos básicos implícitos, la “presunción” de que el fisco argentino no tenía los medios para controlar los hechos producidos, las

operaciones concertadas y las actividades desarrolladas en el exterior. Lo cual explicaba que, en caso de duda sobre la jurisdicción de localización de determinada ganancia, el ordenamiento privilegiara la atracción de la renta a la fuente argentina. El mentado lineamiento surgiría, a juicio del autor, de las siguientes disposiciones normativas:

- La definición negativa de la renta de fuente extranjera, por exclusión de la argentina (art. 127 de la ley de impuesto a las ganancias vigente a la sazón).

- En relación a los ajustes de precios de transferencia por transacciones entre el titular del país y su establecimiento estable en el exterior, o entre el residente del país con una sociedad vinculada constituida en el exterior, porque solo tenían efecto los ajustes que atrajeran una mayor ganancia de fuente argentina (conf. arts. 129 y 130 de la ley de impuesto a las ganancias vigente a la sazón).

- En la regulación relativa a los establecimientos estables, radicados en el exterior, que obtuviesen ganancias de fuente argentina, en cuyo caso la citada ganancia debía ser cuantificada de acuerdo a las reglas de ganancia neta aplicables a beneficiarios del exterior (conf. art. 147 de la ley de impuesto a las ganancias vigente a la sazón).¹⁷⁸²

Si bien resulta innegable que las mentadas disposiciones normativas -que se mantienen en la actualidad- traslucen la intención legislativa de simplificar la aplicación del principio de renta mundial, no se comparte que importen una admisión legislativa de la incapacidad del fisco nacional para controlar lo que acontece en el exterior. Ello en razón de que una afirmación en ese sentido conlleva suponer la inconsecuencia o falta de previsión del legislador -proceder vedado al intérprete¹⁷⁸³-, ya que este habría incorporado un nuevo nexo de vinculación de la materia gravada -el criterio de residencia- a sabiendas que, desde el punto de vista administrativo, no resulta factible el control de su efectivo cumplimiento. Desde esta perspectiva, se entiende que las disposiciones citadas por RAJMILOVICH constituyen, en rigor de verdad, normas de cierre cuyo objeto es simplificar la gestión del “nuevo” impuesto sobre la renta mundial, pero sin que ello importe admitir o presumir la incapacidad del fisco para controlar los hechos y actividades acaecidos en el exterior.

¹⁷⁸² Conf. RAJMILOVICH, Darío Marcelo, *La renta mundial...*, ob. cit., págs. 49/50.

¹⁷⁸³ Fallos: 306:721; 307:518; 310:195; 319:2249; 326:704, entre muchos otros.

Asimismo, cabe poner de resalto que el citado autor también puntualizaba, luego de la sanción de las leyes 24.073, 25.063 y 25.239, que la aplicación del principio era por lo menos posible en lo que respecta al impuesto correspondiente a las sociedades. Ello en virtud de la consolidación contable de los ingresos obtenidos por empresas fuera de las fronteras del país en que se domicilian -donde llevan sus registraciones contables-, sea en forma directa como a través de sucursales y otros establecimientos permanentes radicados en el exterior. Y, respecto de las personas humanas, expresaba que, si bien la situación era bastante más compleja, la suscripción de convenios que permitiesen al fisco intercambiar información tributaria podría facilitar su aplicación.¹⁷⁸⁴

Ahora bien, cabe tener presente que, a pesar del cambio estructural introducido por las aludidas leyes en la LIG, las reglas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, no sufrieron modificaciones relevantes. En consecuencia, se mantiene un sistema que, a través de un régimen cerrado de reglas de ganancia neta, impide, en principio, su reconstrucción sobre base real. Ello a pesar de que, como se ha señalado, la adopción del principio de renta mundial supone la admisión de que el fisco se encuentra -en principio- en condiciones de fiscalizar y controlar actividades y hechos acaecidos en el exterior.

Se advierte, de esta manera, un fenómeno similar al acaecido con la normativa de precios de transferencia. En efecto, a pesar que esta ha experimentado una notable evolución en lo que respecta fundamentalmente a los métodos de validación del precio o utilidad de mercado, se han mantenido prácticamente incólumes las históricas reglas de ganancia neta establecidas en la ley de impuesto a los réditos; reglas que, como se ha visto en el Capítulo 6, prevén coeficientes de ganancia que parecen no tener origen en un análisis técnico de las realidades comerciales involucradas, sino que se fijaron teniendo en miras fines recaudatorios y considerando los niveles de imposición admitidos por los convenios para evitar la doble imposición suscriptos hasta entonces por el país. En ese marco, puede sostenerse que en la LIG conviven actualmente las normas de precios de transferencia, que procuran aproximarse al precio o utilidad de mercado sobre bases técnicas internacionalmente aceptadas, y las reglas de ganancia neta, cuya determinación

¹⁷⁸⁴ Conf. RAJMILOVICH, Darío Marcelo, *La renta mundial...*, ob. cit., pág. 40.

de la utilidad -correspondiente al beneficiario del exterior- se formula en base a criterios que carecen de justificación técnica.

En similar orden de ideas, cabe recordar que, desde el punto de vista jurisprudencial, las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, fueron consideradas constitucionalmente justificadas y razonables por la función aliviadora que cumplen, frente a la imposibilidad o dificultad de fiscalizar a contribuyentes o actos acaecidos en el exterior. En un contexto normativo en donde la ley de impuesto a los réditos -y luego la ley de impuesto a las ganancias- establecía, prácticamente sin excepciones, al criterio de fuente como único nexo de vinculación territorial, se trataba de una justificación armónica con la política legislativa vigente a la sazón. Ello debido a que la adopción del mentado criterio encontraba sustento no solo en los fundamentos brindados desde la órbita de las finanzas públicas, sino también en cuestiones atinentes a la gestión del tributo. En un marco en donde la cooperación administrativa en materia de tributación internacional resultaba solo una expresión de buenas intenciones, le resulta imposible al fisco, o por lo menos extremadamente dificultoso, controlar la veracidad de declaraciones juradas que exteriorizaran hechos imposables acaecidos en el exterior.

De esta manera, el elemento extranjero recibía, en la ley de impuesto a los réditos y posteriormente en la ley de impuesto a las ganancias, un tratamiento uniforme. Se mantenía el criterio de fuente como único nexo de vinculación territorial, ante la imposibilidad o dificultad de fiscalizar y controlar actos o hechos económicos acaecidos en el exterior. Y ese mismo obstáculo justificaba la creación y pervivencia de reglas rígidas de rédito o ganancia neta para beneficiarios del exterior.

Ahora bien, la adopción del criterio de renta mundial en la ley de impuesto a las ganancias ha introducido una diferenciación en la consideración de los actos o hechos, con relevancia tributaria, acaecidos en el exterior. Para los sujetos residentes, el legislador entiende perfectamente factible la fiscalización y control de las declaraciones juradas que los exterioricen. Para los no residentes, en cambio, la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta parece indicar que todavía se juzga que el control y fiscalización de las actividades de estos, también acaecidas en el exterior, resultan de imposible o muy difícil realización para el fisco nacional.

En ese marco, subsiste el interrogante relativo a la razonabilidad constitucional de la creación de la categoría especial de contribuyentes a la cual se aplican las reglas de

ganancia neta; categoría que, como se ha visto, comprende a los beneficiarios del exterior y a los establecimientos permanentes de residentes del país. Se trata, vale destacar, de una categoría especial que recibe un tratamiento diferenciado para determinar la renta neta, de fuente local, sujeta a impuesto.

En este sentido, el análisis relativo a la razonabilidad de la mentada diferenciación remite necesariamente a considerar la finalidad *aliviadora* que cumplen las reglas de valoración; finalidad que, vale destacar, se encuentra estrechamente vinculada con la función anti-elusiva. Si bien la jurisprudencia relativa a esta cuestión es limitada, resulta válido interpretar que el tribunal cimero ha exigido que el *alivio* a las funciones de fiscalización y control, que puede representar una regla de valoración, responda a una situación, objetivamente comprobable, en donde las aludidas funciones se encuentren seriamente limitadas por alguna circunstancia particular; estándar que tiene por virtud evitar la multiplicación de “presunciones” en el ordenamiento impositivo, ya que, como ha afirmado la Corte Suprema en “Hermitage S.A”, estas “*requieren un uso inteligente, concreto y racional*”, y su utilización debe limitarse “*a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen*”.¹⁷⁸⁵

Desde esa perspectiva, resulta razonable interpretar que las reglas rígidas de ganancia neta, en cuanto impiden a los beneficiarios del exterior la declaración de su utilidad o ganancia sobre base real, parecen encontrar actualmente justificativo en la mayor comodidad de la administración fiscal. Y no, como originariamente sucedía, en la imposibilidad o extrema dificultad de fiscalizar y controlar actos o actividades acaecidos en el exterior.

En efecto, la adopción del criterio de renta mundial supone la posibilidad, por parte de la administración fiscal, de fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imposables o actividades acaecidos en el exterior. A su vez, las reglas anti-diferimiento, fundamentales para la aplicación eficaz del mentado criterio, constituyen, por su extensión y complejidad, la prueba más clara y evidente de que resulta

¹⁷⁸⁵ CSJN, “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos Título 5 Ley 25063 s/ Proceso de Conocimiento”, Fallos: 333:993, sent. del 15 de junio de 2010, considerando 12.

posible fiscalizar y gravar los resultados de operaciones y actividades realizadas íntegramente en el exterior.

Es decir que, desde un enfoque dinámico, la justificación de las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, parece haber perdido virtualidad en función de la adopción del criterio de renta mundial, y de la progresiva ampliación y profundización de las normas anti-diferimiento; normas que, vale destacar, han venido a profundizar la aplicación del criterio de renta mundial en la LIG. A la vez que revelan que, para el legislador, el organismo fiscal cuenta con las herramientas para fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imposables o actividades acaecidas íntegramente en el exterior. En consecuencia, resulta razonable interpretar, desde el plano estrictamente normativo, que no se advierten actualmente las circunstancias “especialísimas” que -en general- justifican la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta, en cuanto imposibilitan a los beneficiarios del exterior la acreditación de su utilidad o ganancia neta sobre base real.

9.11. SOBRE LA CAPACIDAD DEL ORGANISMO FISCAL PARA FISCALIZAR Y VERIFICAR HECHOS IMPONIBLES O ACTIVIDADES ACAECIDAS EN EL EXTERIOR

El intercambio de información fiscal constituye una herramienta colaborativa a través de la cual las administraciones tributarias, limitadas en su campo de acción a las fronteras del respectivo país, pueden tener acceso a información fiscalmente relevante en otros países, con el objeto de controlar a contribuyentes y responsables por operaciones, actividades e inversiones en el exterior.

En este sentido, cabe poner de resalto que nuestro país se ha caracterizado por un rol activo en la suscripción e implementación de los tratados internacionales, que, con carácter específico o no, proveen herramientas para la cooperación administrativa en materia tributaria a nivel internacional, especialmente en lo que respecta al intercambio de información. En efecto, la República Argentina cuenta con una variada y extensa red de tratados que le permiten requerir y obtener información fiscalmente relevante que se encuentra ubicada en jurisdicciones foráneas; red que, vale destacar, ha permitido que nuestro país se destaque, entre los países de América Latina, por su práctica administrativa en la materia. A punto tal que, como se ha mencionado, los intercambios de información realizados por el organismo fiscal argentino representan más de la mitad de los efectivizados por todos los países de la región durante el periodo 2014 a 2020.

El notable crecimiento de la herramienta se encuentra estrechamente vinculado con las importantes funciones que le han sido encomendadas; funciones entre las que se encuentra la de posibilitar la correcta gestión de las obligaciones tributarias en un entorno globalizado¹⁷⁸⁶. Ahora bien, se insiste cada vez con más fuerza en la necesidad de dotar a los obligados tributarios de información a su servicio o para su protección¹⁷⁸⁷, fundamentalmente ante la existencia de políticas desacompasadas a nivel internacional y en las legislaciones internas que, al alterar lo previsto en los respectivos convenios, generan como consecuencia la doble o múltiple imposición internacional.

Tómese como ejemplo la gran cantidad de modificaciones legales que incorporan a los ordenamientos internos “presunciones”, “ficciones tributarias” o cláusulas anti-abuso, que dan por establecida una base tributaria respecto a la cual el sujeto obligado poco puede hacer por morigerar. Una forma de hacer valer sus derechos, y establecer la correcta cuantía de la obligación, sería precisamente partir de la información que se puede obtener por el uso de los convenios, los que -no debe olvidarse- tuvieron como objetivo explícito inicial eliminar la doble imposición y luego, implícitamente o no, evitar el fraude y la evasión.¹⁷⁸⁸

Cabe destacar que esta utilización del intercambio de información ha evolucionado principalmente a raíz de las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; resoluciones que tienen origen en la obligación de todos los Estados de no dispensar un trato discriminatorio sobre los ciudadanos europeos (art. 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) a la hora de ejercer las libertades reconocidas en los tratados constitutivos de la Unión. Para el tribunal, la restricción de las libertades comunitarias no puede establecerse tomando como justificación la necesidad de proteger la eficacia de los controles fiscales, ni tampoco por el hecho de que la información, necesaria para ejercitar el referido control, pueda encontrarse más allá de las fronteras del Estado. De esta manera, para poder ejercer ese control de manera efectiva, sin producir un trato discriminatorio en función de la residencia del obligado tributario, los Estados

¹⁷⁸⁶ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 20.

¹⁷⁸⁷ Conf. CALDERÓN CARRERO, José M., “El procedimiento de intercambio de información...”, cit.

¹⁷⁸⁸ Conf. DIGÓN, Celia y LEONETTI, Juan Eduardo, ob. cit.

miembros cuentan con dos opciones: recurrir al intercambio de información tributaria, o solicitar los datos al propio obligado tributario.

A partir de lo expuesto, resulta razonable interpretar que, para la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el intercambio de información tributaria ofrece protección a los obligados tributarios por dos vías. En primer lugar, impide la posibilidad de establecer medidas discriminatorias, por parte de los Estados miembros, que tengan justificación en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. En segundo lugar, se erige en un requisito indispensable para el reconocimiento mismo de las libertades comunitarias, en razón de que el intercambio de información es el instrumento que posibilita el ejercicio de las mismas, preservando la eficacia de los controles fiscales de los Estados miembros. Se trataría, a juicio de ZAPATERO GASCO, de un protección “indirecta”, ya que genera las condiciones que les permite ver garantizadas sus libertades comunitarias e impide que los Estados miembros, justificándose en la necesidad de preservar sus sistemas de control fiscal, establezcan medidas discriminatorias por razones de residencia.¹⁷⁸⁹

Lo cual deja el interrogante sobre la posibilidad de que el intercambio de información tributaria ofrezca una protección “directa” a los contribuyentes. Es decir, la posibilidad de que, a través de la utilización de la mentada herramienta, un contribuyente pueda ver protegidos sus derechos o libertades de manera específica.

Para responder el aludido interrogante en el ámbito de la comunidad europea, cabe referir a la sentencia del Tribunal de Justicia en el caso “Haribo/Salinen”¹⁷⁹⁰, en donde se llegó a la conclusión de que los Estados miembros no se encuentran obligados a utilizar el mecanismo de cooperación, aun cuando la información de la que dispongan sea insuficiente para la aplicación de la normativa tributaria doméstica. La apuntada falta de obligatoriedad encontraría sustento en la interpretación del art. 2.1 de la Directiva 77/799/CEE, en cuanto establece que la Autoridad competente “*podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones*”. Esta formulación hipotética -“podrá”- llevó al tribunal a considerar que los Estados

¹⁷⁸⁹ Conf. ZAPATERO GASCO, Alejandro, ob. cit., pág. 147.

¹⁷⁹⁰ TJUE, “Haribo/Salinen vs. Austria”, casos acumulados C-436/08 y C-437/08, sent. del 10 de febrero de 2011.

miembros no están obligados a instar un intercambio de información, aun cuando tengan dudas acerca de la información aportada por el contribuyente o precisen de la ampliación de dicha información para la determinación de un concreto hecho imponible o la situación económica del obligado tributario.¹⁷⁹¹

Cabe destacar, en este punto, que la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea resulta de interés para el objeto de la presente investigación, consistente en analizar la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, contempladas en la LIG. Especialmente teniendo en cuenta que estas adoptan el sistema de determinación sobre base “presunta” o imputada, con coeficientes de renta neta que varían en función del tipo de actividad involucrada. Así lo ha establecido el legislador tanto en el título V de la LIG relativo a beneficiarios del exterior, como también en las reglas especiales de fuente previstas en el título I.

Ahora bien, la reseña de antecedentes normativos, formulada en el Capítulo 6, revela que, durante la vigencia de la ley de impuesto a los réditos, el principio general, para sujetos del exterior, era que se permitía la declaración del rédito neto de fuente argentina sobre base real. Si bien tal principio se vio progresivamente atenuado a lo largo del tiempo, la ley de impuesto a las ganancias lo mantuvo y estableció como principio general hasta la sanción de la ley 23.260 en el año 1985; ley que dispuso que, en caso que no existiera una regla especial de determinación de la ganancia neta de fuente argentina, debía considerarse, como ganancia neta, el 90% de las sumas pagadas a beneficiarios del exterior¹⁷⁹². En consecuencia, puede sostenerse que la ley citada en último término es la que sentó las bases fundantes del sistema impositivo que rige actualmente el tratamiento de las rentas de fuente argentina obtenidas por beneficiarios del exterior; sistema que, vale destacar, se caracteriza por establecer reglas rígidas de ganancia neta -salvo excepciones-, y por imposibilitar la reconstrucción de la renta, sujeta a impuesto, sobre base real.

¹⁷⁹¹ Conf. LASARTE LÓPEZ, R., *El intercambio de información...*, cit., pág. 517.

¹⁷⁹² Se recuerda que la norma tuvo como finalidad expresa la de “...prever ganancias netas imputadas respecto de todas las rentas obtenidas por beneficiarios del exterior, a fin de superar los inconvenientes que suscitaba el cómputo de gastos y costos realizados en el extranjero por parte de los agentes de retención” (conf. Mensaje del Poder Ejecutivo Nacional, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, 4 de septiembre de 1985).

Como se ha expuesto, la rigidez del sistema y la cuestionable base técnica de los coeficientes de ganancia neta impuestos por el legislador motivaron importantes cuestionamientos respecto a su constitucionalidad. Los casos jurisprudenciales más importantes fueron resueltos en las décadas de 1940 y 1950, y se trataban -en su mayoría- de acciones promovidas por filiales de importantes empresas cinematográficas, radicadas en el exterior, que cuestionaban el porcentaje de beneficio neto imponible, determinado por la Dirección General de Réditos, en relación a la explotación de cintas cinematográficas en el país. Los planteos de los contribuyentes se sustentaban, fundamentalmente, en la desproporción del aludido porcentaje atendiendo a las peculiaridades de la industria.

Las primeras acciones judiciales tuvieron acogida favorable por parte de tribunal cimero. Este entendió que la “presunción” de ganancia neta, determinada por la Dirección General de Réditos, resultaba desproporcionada y contraria a la realidad comercial de las operaciones bajo análisis. Sin embargo, luego de un cambio normativo en la materia, acaecido en el año 1946 a través de la sanción del decreto-ley 14.338¹⁷⁹³, la suerte de las acciones judiciales se tornó adversa. Especialmente en virtud de que las dificultades probatorias, que enfrentaban los contribuyentes para determinar sus réditos netos de fuente argentina, conspiraron contra los planteos constitucionales que formularon contra las reglas de rédito o ganancia neta de fuente argentina.

En efecto, la Corte Suprema tuvo que decidir, en las causas “Fox Film de la Argentina S.A.” (fallado en el año 1955) y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.” (fallado en el año 2001), respecto a la validez de las mentadas reglas, que eran tachadas de inconstitucionales por resultar violatorias de los derechos de propiedad y de los principios de igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad.

En ambos casos, el tribunal cimero confirmó la constitucionalidad de las reglas de rédito o ganancia neta. En este sentido, destacó que, de no existir tales reglas, resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme a la cual los resultados debían atribuirse a la fuente nacional. Además, señaló

¹⁷⁹³ Ratificado por la ley 12.922 (B.O. 27/6/1947).

que el legislador, ante la condición especialísima en que se desarrollaba el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear -con esa actividad comercial e industrial- una categoría también especial de contribuyentes. No exclusivamente porque fuesen extranjeras las empresas, sino en razón de las formas o maneras como realizaban sus actividades, que no permitían al fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que producen y exhiben películas.

De esta manera, el tribunal cimero formuló una cerrada defensa de las reglas de rédito o ganancia neta aduciendo las dificultades objetivas para controlar y fiscalizar al sujeto del exterior. En un contexto en donde el intercambio internacional de información tributaria era solo un concepto o una expresión de buenos deseos, no cabe más que coincidir con el criterio adoptado por la Corte Suprema.

El interrogante, sin embargo, se presenta en la actualidad. Es que, en el estado de avance del intercambio internacional de información fiscal y teniendo en cuenta que el fisco nacional recurre a la herramienta con gran asiduidad y pericia, parece objetable la pervivencia de la categoría especial de contribuyentes a la cual alude la jurisprudencia de la Corte Suprema en “Fox Film de Argentina S.A.” y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”. Especialmente teniendo en cuenta que, en el ejemplar precedente “García, María Isabel”¹⁷⁹⁴, el tribunal cimero censuró, tomando en consideración el avance tecnológico operado, la inexplicable perduración en el tiempo de un standard patrimonial en la LIG escogido varias décadas atrás. De esta manera, puede sostenerse que el avance técnico y normativo tiene virtualidad para erigirse en causal de inconstitucionalidad de estándares patrimoniales contenidos en la ley tributaria.

No se ignora, en este punto, que, a pesar del notable avance del intercambio internacional de información fiscal entre administraciones tributarias, las dificultades de fiscalización del contribuyente no residente continúan siendo superiores a las existentes respecto a residentes locales. No se trata, sin embargo, de la dificultad extrema que apuntó la Corte Suprema en la causa “Fox Film de Argentina S.A.”, en donde inclusive refirió a la necesidad de designar representantes en el extranjero para controlar las constancias de

¹⁷⁹⁴ Fallos: 342:411.

libros de las sociedades del exterior¹⁷⁹⁵; modalidad de fiscalización que, inclusive, se encuentra receptada actualmente en varios instrumentos suscriptos por el país. Pero tampoco cabe controvertir que continúa siendo -y probablemente lo sea siempre-comparativamente más dificultoso fiscalizar a los contribuyentes extranjeros.

La cuestión, entonces, radica en determinar si la aludida dificultad justifica mantener el impedimento absoluto, aplicable a los beneficiarios del exterior, de determinar la materia gravada sobre base real.

Al respecto, se entiende que, en el estado actual del desarrollo de la cooperación internacional en materia fiscal, resulta difícil justificar la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, en la LIG. Ello en razón de que, como se ha visto, la administración tributaria tiene actualmente una variada gama de herramientas -entre las que se destaca el intercambio internacional de información tributaria- que, eventualmente, le permite controlar y fiscalizar el contenido de declaraciones juradas que exterioricen hechos imponibles o actividades realizadas íntegramente en el exterior.

No se trata, claro, de una cuestión novedosa. Como se ha visto, la adopción del principio de renta mundial, y su profundización a través de la incorporación de las reglas anti-diferimiento, y la adopción de la moderna metodología de precios de transferencia revelan que el legislador entiende perfectamente factible la fiscalización y control de operaciones íntegramente realizadas en el exterior.

Se reitera: no se cuestiona que la LIG establezca, como principio general, que los beneficiarios del exterior tributen, por la obtención de rentas de fuente argentina, sobre la base de coeficientes. El *alivio* de las tareas de la administración tributaria así lo justifica. Lo que parece objetable es que los aludidos sujetos no tengan la posibilidad de declarar la materia imponible sobre base real, salvo en los casos de la obtención de rentas derivadas de arrendamientos o alquileres de inmuebles ubicados en el país, o de la transferencia de bienes situados en el país (art. 104, incs. g y h, de la LIG).

En este sentido, cabe poner de resalto que las excepciones previstas en el art. 104, incs. g y h, de la LIG revelan que, en esos supuestos, el legislador ha permitido que los

¹⁷⁹⁵ Aunque esa hipótesis, impensable en el año 1955, resulta perfectamente factible en la actualidad a través de las inspecciones fiscales conjuntas, por ejemplo.

beneficiarios del exterior declaren su ganancia neta sobre base real porque los gastos a deducir -relacionados a inmuebles y otros bienes situados en el país- son realizados localmente. Por lo que, se especula, resultan fácilmente fiscalizables para la administración tributaria.

De esta manera, se evidencia que la justificación de las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, parece haber mutado a lo largo del tiempo. Desde la imposibilidad o extrema dificultad de fiscalizar hechos impositivos o actividades realizadas en el exterior -la cual motivó las sentencias de la Corte Suprema en “Fox Film de Argentina S.A.” y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”-, a la mayor comodidad del organismo fiscal.

Como se ha visto en el capítulo 5, la finalidad *aliviadora* de las reglas de valoración es utilizada habitualmente para justificar su utilización en el ámbito del derecho tributario; finalidad que, vale destacar, ha sido reconocida por el tribunal cimero en “Fox Film de Argentina S.A.” y “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”, en donde estimó razonable que, para la reconstrucción del rédito neto o de la ganancia neta, se recurriera a una regla de valoración rígida (impropiamente denominada presunción).

Si bien la jurisprudencia relativa a esta cuestión es limitada, resulta válido interpretar que el tribunal cimero ha exigido que el alivio a las funciones de fiscalización y control, que puede representar una hipotética regla de valoración, responda a una situación, objetivamente comprobable, en donde las aludidas funciones se encuentren seriamente limitadas por alguna circunstancia particular. Ahora bien, en el examen relativo a la efectiva existencia de serias y objetivas limitaciones en el accionar del organismo fiscal, deben tomarse en consideración dos cuestiones de importancia. Por un lado, debe evitarse que el establecimiento de este tipo de institutos constituya un sustitutivo o un relevo de las obligaciones del estado para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Por el otro, debe tratarse de un examen dinámico, por lo que no resulta posible justificar la utilización de los institutos

bajo análisis aduciendo dificultades técnicas y tecnológicas que, si bien existían décadas atrás, resultan actualmente superables.¹⁷⁹⁶

Desde esta perspectiva, se advierte que la finalidad aliviadora, que originariamente justificó el establecimiento de las reglas rígidas de ganancia neta para beneficiarios del exterior, parece haberse desvirtuado en virtud de, entre otras cuestiones, los notables avances de la cooperación internacional en materia de tributación. Lo cual evidenciaría que las apuntadas reglas traslucen una limitación cuyo mantenimiento no se justifica desde el punto de vista del principio de razonabilidad.

Por otro lado, cabe destacar que si bien resulta controvertible que el contribuyente pueda requerir al Estado que active el mecanismo de intercambio de información tributaria -con el objeto de poder acreditar la información exteriorizada en su declaración jurada-, lo cierto es que se trata de una cuestión de naturaleza procedimental. Por tal motivo, no conmueve el hecho de que, en el plano normativo, la administración tributaria tiene la posibilidad de hacerlo y que, en el plano práctico, su realización no comporta sortear obstáculos de imposible o muy difícil superación.

En lo que respecta a la virtualidad del intercambio de información tributaria en relación a la tributación de los sujetos no residentes, cabe traer a colación lo dispuesto en la legislación española. Como se ha explicado en 6.4.2, el impuesto sobre la renta de no residentes (aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004) admite, en el caso de sujetos no residentes que obtienen renta de fuente local sin mediación de establecimiento permanente, la deducción de los gastos previstos en las leyes 35/2006, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. La mentada deducción es admitida en el caso de contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea, o en Estados miembros del Espacio Económico Europeo (EEE) con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria. Lo cual se explica porque, en tales supuesto, se encuentra garantizada la potestad del Estado de verificar las declaraciones juradas de los sujetos no residentes.

¹⁷⁹⁶ Como se ha destacado, la Corte Suprema ha señalado, en el *leading case* “García, María Isabel” (Fallos: 342:411), que el avance tecnológico y la inédita disponibilidad de información deben ser tomadas en consideración a la hora de evaluar la razonabilidad de la legislación tributaria.

En definitiva, se entiende que, a la luz de los notables desarrollos en materia de intercambio internacional de información tributaria y los avances en su puesta en práctica por parte del organismo fiscal, las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, han visto mutar su justificación técnica. De cumplir funciones aliviadoras y anti-elusivas en el pasado, a tutelar la mayor comodidad del organismo fiscal en la actualidad. Lo cual suscita serias dudas y objeciones respecto a su pervivencia en el sistema de la ley de impuesto a las ganancias.

9.12. SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL SISTEMA DE REGLAS DE GANANCIA NETA APLICABLE A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

A partir de “Hermitage S.A.”, la Corte Suprema ha erigido al principio de razonabilidad como un claro límite a la utilización indiscriminada de la técnica presuntiva en materia tributaria. En efecto, el tribunal cimero parece haber creado una suerte de categoría sospechosa, en donde, ante la constatación de que la norma bajo cuestionamiento constituye una “presunción” o “ficción”, corresponde al Estado demostrar su razonabilidad y compatibilidad con los derechos y garantías constitucionales. Por tal motivo, se considera que la técnica presuntiva debe someterse a un control de razonabilidad más intenso, especialmente cuando resulta susceptible de alterar el principio de capacidad contributiva.

En consecuencia, se ha analizado la constitucionalidad de las reglas de ganancia neta a la luz de los cinco juicios que componen el control de razonabilidad. En este sentido, se ha visto que, en relación al juicio de finalidad, la Corte Suprema ha admitido, por lo menos, tres razones o finalidades que justificarían la utilización de la técnica presuntiva en materia tributaria. El alivio de la carga probatoria que pesa sobre la administración fiscal, el combate de la elusión o evasión y la simplificación del ordenamiento y la gestión tributaria.

Se trata, vale destacar, de las finalidades que motivaron la incorporación de las reglas de ganancia neta a la antigua ley de impuesto a los réditos. Por lo que resulta válido sostener que su finalidad mediata consiste en contribuir al cumplimiento de los principios constitucionales de igualdad y generalidad, en razón de que asegura, en determinados supuestos considerados especialmente complejos por el legislador, la efectiva y eficaz aplicación del tributo por parte de los beneficiarios del exterior.

Desde esta perspectiva, se considera que las apuntadas finalidades resultan conformes a la Constitución nacional. Es que no resulta discutible, a la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema, que el alivio de las tareas de fiscalización del organismo recaudador, la lucha contra la elusión y la simplificación del ordenamiento constituyan finalidades constitucionalmente tuteladas. Sin perjuicio de ello, resulta interesante puntualizar que las dos primeras finalidades mencionadas han perdido entidad merced al notable progreso técnico y normativo acaecido desde la originaria incorporación de las mentadas reglas en la antigua ley de impuesto a los réditos.

En lo que respecta al juicio de adecuación, se entiende que, si se consideran las finalidades que motivaron la instauración de las reglas de ganancia neta, el medio escogido resulta adecuado para alcanzarlas. Es decir, el establecimiento de coeficientes de ganancia neta -sea que resulten de aplicación inexorable u opcional- resulta idóneo para aliviar las tareas de fiscalización a cargo del organismo fiscal, combatir la elusión fiscal y simplificar el ordenamiento tributario.

El juicio de necesidad presenta una problemática aparte, en razón de que su aplicación resulta discutible. En este sentido, cabe aclarar que, en principio, los jueces se eximen de realizar el mentado juicio en el entendimiento de que no pueden juzgar la oportunidad, el mérito o la conveniencia de la medida. Sin embargo, se entiende que, a partir del *leading case* “Hermitage S.A.”, el control de razonabilidad se ha agravado cuando se analiza la incidencia de la utilización de la técnica presuntiva en relación al principio de capacidad contributiva.

En este sentido, se considera que, atendiendo a que el mentado principio constituye un principio fundamental del derecho tributario -fundamento de la imposición y de la justicia fiscal-, una excepción al citado principio debe juzgarse con extrema prudencia. Por tal motivo, se ha concluido que la técnica presuntiva debe someterse a un control de razonabilidad más intenso.

Abona lo expuesto el hecho de que, en el fallo “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I. c/ DGI”¹⁷⁹⁷, la Corte Suprema destacó que, en materia de beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local gravadas, el único medio idóneo, para

¹⁷⁹⁷ Fallos: 324:920.

asegurar la determinación y cobro del impuesto a las ganancias, era el de la “presunción absoluta”. Es decir, no encontró alternativas idóneas más benignas que la implementada por el legislador. Más allá del resultado, el control de razonabilidad resulta más intenso que de costumbre, pues el tribunal se valió de juicios -particularmente, de un juicio de necesidad- que normalmente excluye en aras de una autolimitación y actitud de deferencia en el poder legislativo.¹⁷⁹⁸

Lo cierto es que, si el análisis se circunscribe estrictamente al juicio de necesidad, resulta claro que, en el estadio actual de evolución técnica y normativa, existen otros medios claramente menos gravosos para el principio de capacidad contributiva.

En efecto, las reglas de ganancia neta de aplicación condicionada -como las contempladas en el art. 104, incs. g) y h), de la LIG- se exhiben más respetuosas del apuntado principio. Ello en razón de que reconocen al contribuyente la opción de determinar el impuesto a las ganancias sobre base real; determinación que, como se ha visto, puede ser realizada en la actualidad mediante la aplicación de metodologías que gozan de consenso internacional -como los métodos de precios de transferencia-, y cuya exactitud o razonabilidad puede ser verificada por el organismo fiscal. Ya sea mediante el aporte de la correspondiente documentación respaldatoria por parte del contribuyente o responsable -así sucede en los supuestos de la LIG previstos en los arts. 17, 7º párr., y 104, incs. g) y h)-, o a través de los mecanismos de cooperación administrativa en materia tributaria -entre los que se destaca el intercambio de información internacional-.

Cabe destacar, en este punto, que en la presente investigación se ha explorado la posibilidad de determinar, a partir de la metodología de precios de transferencia receptada en la normativa local, la rentabilidad de mercado de beneficiarios del exterior en operaciones internacionales que involucren la obtención de renta de fuente argentina. Y se ha concluido que, dependiendo de las circunstancias del caso, los métodos de costo más beneficio, margen neto de la transacción y división de ganancias resultan técnicamente idóneos para ese cometido. Lo cual representa un notable avance respecto al estado de situación existente en la década de 1940, cuando se incorporaron las primeras reglas de precios de transferencia y de ganancia neta para beneficiarios del exterior.

¹⁷⁹⁸ Conf. SAPAG, Mariano A., “Las presunciones...”, cit., pág. 63.

De esta manera, resulta técnicamente factible, en abstracto, que los beneficiarios del exterior declaren y determinen su ganancia neta, de fuente local, sobre base real. A su vez, se ha concluido que el notable desarrollo de la cooperación administrativa en materia tributaria torna factible que el organismo fiscal pueda constatar la veracidad de las declaraciones juradas presentadas por los referidos sujetos. A lo cual debe agregarse que la incorporación del criterio de renta mundial en la LIG parece dar por sentada la capacidad del fisco de fiscalizar o controlar declaraciones juradas que exteriorizan actos o hechos, con relevancia tributaria, acaecidos en el exterior.

Desde esta perspectiva, resulta razonable concluir que, si se adopta el criterio de interpretación dinámico propugnado por la Corte Suprema en “García, María Isabel”, las reglas rígidas de ganancia neta son comparativamente más gravosas, en relación al principio de capacidad contributiva, que las de tipo condicionado. Atendiendo a que la determinación de la utilidad neta resulta técnicamente posible y que las facultades de verificación del organismo fiscal se encuentran en principio resguardadas, la concesión al contribuyente o responsable de la posibilidad de determinar la utilidad neta sujeta a impuesto, sobre base real, luce más respetuosa del mentado principio.

A partir de lo expuesto, se ha concluido que, si se acepta la aplicación del juicio de necesidad para evaluar la razonabilidad de la utilización de la técnica presuntiva en materia tributaria, se impone considerar que las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, no lo superan. Ello en razón de que la utilización de reglas de aplicación condicionada luce menos gravosa en relación al principio de capacidad contributiva, al permitir al contribuyente la auto-determinación de la materia imponible sobre base real; determinación que, a la luz de los desarrollos normativos y técnicos suscitados desde la originaria incorporación de las aludidas reglas al ordenamiento y de los avances en materia de cooperación administrativa, puede realizarse sobre bases técnicamente fundadas y ser susceptible de adecuado control por parte del organismo fiscal.

En lo que respecta al juicio de proporcionalidad, puede sostenerse que el medio elegido puede ser caracterizado como el establecimiento de coeficientes de ganancia neta para los beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local. Cabe señalar que los mentados coeficientes no han sido fijados en función de las características propias de las operaciones económicas involucradas, sino por referencia a los niveles de imposición

admitidos en los CDI suscriptos por el país y en respuesta a necesidades recaudatorias. Por tal motivo, resulta válido afirmar que se trata de una construcción legislativa que, dependiendo del caso, puede resultar notoriamente extraña a la realidad económica de las operaciones gravadas.

Asimismo, la instauración del sistema de reglas de ganancia neta tuvo por objeto superar las complejas controversias suscitadas en relación a la determinación de la materia imponible cuando intervenían sujetos del exterior. Desde esta perspectiva, puede sostenerse que las mentadas reglas, sean de aplicación inexorable o condicionada, cumplen finalidades anti-elusivas, de simplificación y también de alivio de las labores de verificación y control de la administración tributaria.

En lo que respecta puntualmente a las reglas de ganancia neta, el legislador tuvo por finalidad inmediata la de posibilitar la aplicación del tributo a los sujetos del exterior que obtenían rentas de fuente argentina. En un contexto en donde la verificación y control de las actividades de sujetos foráneos o de hechos acaecidos en el exterior resultaba prácticamente imposible, la instauración de las aludidas reglas posibilitó la aplicación del tributo en este tipo de supuestos.

Ahora bien, se ha demostrado que las reglas rígidas de ganancia neta, en cuanto impiden a los beneficiarios del exterior la declaración de su utilidad o ganancia sobre base real, parecen encontrar actualmente justificación en la mayor comodidad de la administración fiscal. Y no, como originariamente sucedía, en contribuir a sortear la extrema dificultad que representaba fiscalizar y controlar actos o actividades acaecidos en el exterior.

En efecto, cabe destacar que, desde un enfoque dinámico, la función aliviadora de las reglas rígidas de ganancia neta parece haber perdido virtualidad. Ello en razón de que los desarrollos normativos suscitados revelan que, para el legislador, el organismo fiscal cuenta con las herramientas para fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imponibles o actividades acaecidas íntegramente en el exterior. Idéntica reflexión merece la cuestión relativa a la finalidad anti-elusiva de las reglas bajo examen, ya que los notables avances en materia de cooperación administrativa internacional han ampliado notablemente las competencias y habilidades de fiscalización y verificación de las administraciones tributarias. Distinto es el caso de la finalidad simplificadora, que se mantiene vigente a pesar del transcurso del tiempo, ya que todavía

permite, tanto al fisco como a los contribuyentes y responsables, simplificar la liquidación del tributo.

Bajo ese marco, se ha evaluado si el medio elegido -las reglas de ganancia neta- resulta proporcionado con las finalidades legislativas de simplificación, anti-elusión y alivio de las facultades de fiscalización del organismo fiscal. Lo cual obliga a distinguir entre las reglas de aplicación condicionada de las reglas rígidas de ganancia neta.

En el primer caso, se entiende que el medio elegido por el legislador resulta proporcionado a las mentadas finalidades, por más inactuales que puedan resultar estas. Ello en razón de que, al habilitar al contribuyente a declarar la materia imponible sobre base real, permite sostener que el resultado de las mentadas reglas será, en principio, decisión propia y potestativa del contribuyente.

En el segundo caso, en cambio, la conclusión resulta diferente. Como se ha adelantado, el medio escogido trasluce, *prima facie*, un alejamiento relevante de la realidad económica de las operaciones involucradas, en razón de que los coeficientes de ganancia neta no han sido fijados en función de parámetros de mercado. Las finalidades legislativas reseñadas, por su parte, han perdido la importancia que tenían al momento de la incorporación de las aludidas reglas en la ley de impuesto a los réditos. Es que, desde una perspectiva de interpretación dinámica, no puede sostenerse en la actualidad que la verificación de las declaraciones juradas de beneficiarios del exterior constituya un escollo insalvable para el organismo fiscal, o que la determinación de la renta neta presente dificultades técnicas de muy difícil superación. Por lo que resulta razonable interpretar que el medio escogido por el legislador resulta desproporcionado en relación a las devaluadas finalidades aliviadoras y anti-elusivas.

Si bien la finalidad simplificadora permanece inmutable a pesar del paso del tiempo, se entiende que resulta igualmente insuficiente para justificar la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta. Ello en razón de que, como ha expuesto claramente MARÍN-BARNUEVO FABO, la justificación de este tipo de reglas solo puede darse cuando el importe de los bienes o derechos, cuantificable conforme a las reglas de valoración, tenga tan poca entidad que resulte desaconejable utilizar otros procedimientos de valoración - que resultarían desproporcionados para los fines que se persiguen-. O, en su caso, que la utilización de este instrumento de determinación de valores tuviese carácter voluntario

para el sujeto pasivo¹⁷⁹⁹. Ninguna de las aludidas circunstancias, que revelarían la proporcionalidad del medio escogido, se configura en el caso de las reglas rígidas de ganancia neta aplicable a beneficiarios del exterior.

Desde esta perspectiva, se ha concluido que el medio escogido -extremadamente gravoso a la luz del principio de capacidad contributiva- resulta desproporcionado frente a las devaluadas o en su caso débiles finalidades legislativas que motivaron la instauración de las reglas de ganancia neta. Con la importante salvedad que el referido medio parece proporcionado cuando se trata de sujetos del exterior residentes en países o jurisdicciones no cooperantes, ya que en tales supuestos las finalidades aliviadoras y anti-elusión permanecen actuales y con una vigencia semejante a la que tenían en el pasado.

En lo que refiere al juicio de respeto al contenido esencial de los derechos regulados, se parte del hecho incontrovertible de que las reglas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, conducen a un cierto alejamiento del principio de capacidad contributiva. Por tal motivo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el problema principal de las “presunciones” radica en que se genera una tensión entre la capacidad contributiva y la justicia tributaria.¹⁸⁰⁰

En este sentido, el tribunal cimero ha sostenido que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva resulta indispensable como requisito de validez de todo gravamen¹⁸⁰¹. La capacidad contributiva se erige, entonces, como la razón que justifica el tributo, a la vez que provee la materia sobre la cual se mide la participación del contribuyente en el sostenimiento de los gastos. Desde esta perspectiva, se ha sostenido que, siendo la capacidad contributiva una aptitud efectiva y real para afrontar el pago del tributo, resulta necesario que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias. Lo cual exige no solo la elección de hechos imponderables que respondan a tales exigencias, sino también la adopción de particulares sistemas de liquidación y recaudación.

¹⁷⁹⁹ Conf. MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, ob. cit., págs. 259/260.

¹⁸⁰⁰ Conf. SAPAG, Mariano, “Aspectos conceptuales...”, cit., pág. 13.

¹⁸⁰¹ CSJN, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición”, Fallos: 312:2467, sent. del 19 de diciembre de 1989.

Ahora bien, cabe poner de resalto que la ley 23.260, que sentó las bases fundantes del sistema impositivo que rige actualmente el tratamiento de las rentas -de fuente argentina- obtenidas por beneficiarios del exterior, estableció coeficientes de ganancia neta que no parecen tener origen en un análisis técnico de las realidades comerciales involucradas. Sino que, por el contrario, se han fijado teniendo en miras fines recaudatorios y considerando los niveles de imposición admitidos por los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por el país.

En este sentido, cabe poner de resalto que el hecho de que el legislador haya procurado, en oportunidad de establecer los coeficientes de ganancia neta contemplados en la LIG, reproducir o respetar las alícuotas máximas de imposición previstas en los CDI, suscriptos por el país, nada agrega en torno a la evaluación de la potencial vulneración del contenido esencial del principio de capacidad contributiva.

En consecuencia, se entiende que la prohibición dirigida a beneficiarios del exterior de declarar y determinar sus resultados sobre base real, representada por las reglas rígidas de ganancia neta, parece afectar el contenido esencial del principio de capacidad contributiva; principio que, como se ha visto, obliga al legislador a priorizar, salvo circunstancias excepcionales, la determinación de la renta neta sobre base real, y a tomar en consideración las características económicas relevantes de las operaciones que pretenden gravarse.

Al respecto, cabe tener presente que, en la causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”, la Corte Suprema justificó la aplicación de las reglas de ganancia neta aduciendo la necesidad de alivianar la gestión del tributo. Es más, sostuvo que, de no admitirse tal recurso a la técnica presuntiva, el Estado se encontraría en la obligación de designar representantes en el extranjero para controlar las constancias de libros comerciales de quienes realizan actividades comerciales fuera del país.

Por tal motivo, se ha reconocido que el análisis relativo a la razonabilidad de las reglas rígidas de ganancia neta remite necesariamente a considerar la finalidad *aliviadora* que cumplen; finalidad que, vale destacar, se encuentra estrechamente vinculada con la función anti-elusiva. Si bien la jurisprudencia relativa a esta cuestión es limitada, resulta válido interpretar que el tribunal cimero ha exigido que el *alivio* a las funciones de fiscalización y control, que puede representar una regla de valoración, responda a una

situación objetivamente comprobable, en donde las aludidas funciones se encuentren seriamente limitadas por alguna circunstancia particular.

Lo cierto es que las reglas bajo estudio parecen encontrar actualmente justificativo en la mayor comodidad de la administración fiscal. Y no, como originariamente sucedía, en la imposibilidad o extrema dificultad de fiscalizar y controlar actos o actividades acaecidos en el exterior, o en la necesidad de prevenir la elusión fiscal. En efecto, la adopción del criterio de renta mundial supone la posibilidad, por parte de la administración fiscal, de fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imponibles o actividades acaecidos en el exterior. A su vez, las reglas anti-diferimiento, fundamentales para la aplicación eficaz del mentado criterio, constituyen, por su extensión y complejidad, la prueba más clara y evidente de que resulta posible fiscalizar y gravar los resultados de operaciones y actividades realizadas íntegramente en el exterior.

Es decir que, desde un enfoque dinámico, la finalidad aliviadora de las reglas rígidas de ganancia neta parece haber perdido virtualidad en función de la adopción del criterio de renta mundial y de la progresiva ampliación de las normas anti-diferimiento; normas que, vale destacar, han venido a profundizar la aplicación del criterio de renta mundial en la LIG, a la vez que revelan que, para el legislador, el organismo fiscal cuenta con las herramientas para fiscalizar y controlar las declaraciones juradas que exterioricen hechos imponibles o actividades acaecidos íntegramente en el exterior.

En similar orden de ideas, puede sostenerse que las finalidades aliviadora y anti-elusiva de las reglas rígidas de ganancia neta parecen actualmente desvirtuadas en virtud de, entre otras cuestiones, los notables avances de la cooperación internacional en materia tributaria. De cumplir funciones aliviadoras y anti-elusivas en el pasado, a tutelar la mayor comodidad del organismo fiscal en la actualidad. Lo cual evidenciaría que las apuntadas reglas traslucen un estándar patrimonial cuyo mantenimiento no se justifica desde el punto de vista del principio de razonabilidad (art. 28 de la Constitución nacional).

Si bien resulta controvertible que el contribuyente pueda requerir al Estado que recurra al mecanismo de intercambio de información tributaria con el objeto de poder acreditar la información exteriorizada en su declaración jurada, lo cierto es que se trata de una cuestión de naturaleza procedimental. Es decir, tal aserción no conmueve el hecho de que, en el plano normativo, la administración tributaria tiene la posibilidad de hacerlo

y que, en el plano práctico, su realización no comporta, en la actualidad, la necesidad de sortear obstáculos de imposible o muy difícil superación.

A partir de lo expuesto, se ha concluido que las reglas de ganancia neta, cuya aplicación resulta condicionada, no traslucen una afectación del contenido esencial del principio de capacidad contributiva. En vivo contraste, las reglas rígidas de ganancia neta afectan el contenido esencial del principio de capacidad contributiva. Desde un enfoque dinámico de interpretación, los motivos especialísimos que justificaron su introducción en el ordenamiento del impuesto a la renta parecen haberse diluido a la luz de los avances técnicos y normativos suscitados en las últimas décadas. Además, la cuestionable base técnica de los coeficientes trasluce un injustificado apartamiento del mentado principio, especialmente teniendo en cuenta que los contribuyentes cuentan en la actualidad con herramientas normativas para determinar la rentabilidad de mercado derivada de las operaciones internacionales. Y, a la vez, el organismo fiscal cuenta con la capacidad para controlar tal determinación. Desde esta perspectiva, la imposibilidad de que los beneficiarios del exterior puedan optar, respecto a determinado tipo de ganancias, por la determinación de la renta sobre base real carece en la actualidad de justificación constitucional, por no respetar el contenido especial del principio de capacidad contributiva.

A su vez, para determinar si las reglas de ganancia neta vulneran el contenido esencial del principio de igualdad, resulta necesario evaluar si la creación de la categoría especial de contribuyentes -los beneficiarios del exterior- se encuentra debidamente justificada. Lo cual obliga a formular nuevamente un examen crítico del análisis formulado por la Corte Suprema en la citada causa “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”, además de examinar si las razones brindadas por el tribunal -para justificar la creación de la apuntada categoría especial de contribuyentes- pueden ser mantenidas en la actualidad.

Una atenta lectura del citado fallo revela que la Corte Suprema justificó la aplicación de una regla rígida de valoración, a una categoría especial de contribuyentes -los beneficiarios del exterior-, con sustento en dos cuestiones. El carácter extranjero de estos, y las formas o modalidades como realizan sus actividades; formas que no permitían al fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que realizan una actividad semejante o idéntica.

Cabe analizar, entonces, si la inclusión de los beneficiarios del exterior como categoría especial, y la aplicación de un tratamiento tributario diferenciado a los mismos -a través de las reglas de ganancia neta-, puede justificarse en el carácter foráneo de los mentados contribuyentes; carácter que ha sido tradicionalmente asociado a una mayor dificultad para fiscalizar y controlar sus actividades y negocios. Es decir, corresponde examinar si el tratamiento tributario diferenciado, atribuido a los beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local, tiene sustento en la existencia de diferencias reales y justificadas.

Al respecto, es dable poner de resalto que la administración tributaria cuenta actualmente con una gran cantidad de herramientas -entre las que se destaca el intercambio internacional de información entre Estados- para fiscalizar y controlar a los contribuyentes y responsables, inclusive a los que no son residentes en el país. A lo cual cabe agregar que, en la actualidad, el control y verificación de declaraciones juradas presentadas por sujetos del exterior no representa una dificultad insalvable o muy difícil de sortear para la administración tributaria. A diferencia de lo que acontecía en las épocas en las cuales la Corte Suprema dictó los fallos recaídos en las causas “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A.”, “Fox Film de Argentina S.A.” o en la más reciente “Asociación de Socios Argentinos de la O.T.I.”.

Desde esta perspectiva, se ha concluido que la conformación de una categoría especial de contribuyentes -los beneficiarios del exterior-, a los cuales se les impide determinar la materia imponible sobre base real, parece afectar el contenido esencial del principio de igualdad en materia tributaria. Fundamentalmente debido a que las motivaciones, que en su momento justificaron la creación de la mentada categoría, han perdido en la actualidad la entidad que antes tenían, por lo que la apuntada prohibición trasluce el mantenimiento de un estándar patrimonial que no se condice con el notable avance normativo y técnico acaecido.

Ahora bien, la conclusión en cuestión debe ser necesariamente matizada cuando se trata de sujetos del exterior residentes en países o jurisdicciones no cooperantes. Es decir, en países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o para evitar la doble imposición con cláusula amplia de intercambio de información, o que no cumplan efectivamente con el

aludido intercambio¹⁸⁰². Ello en razón de que en este tipo de casos la capacidad de fiscalización de la administración tributaria se encuentra limitada, por lo que la distinción entre contribuyentes tiene todavía sustento en diferencias reales y razonables.

De esta manera, el avance normativo operado en la legislación del impuesto a la renta y el desarrollo del intercambio internacional de información fiscal denota que la pervivencia de la prohibición, aplicable a los beneficiarios del exterior, de determinar la materia imponible sobre base real trasluce una afectación del contenido esencial del principio de igualdad. Especialmente debido a que no existen razones reales y atendibles, salvo en el caso de contribuyentes residentes en países o jurisdicciones no cooperantes, que justifiquen el diferente tratamiento tributario atribuible a los beneficiarios del exterior que obtienen rentas de fuente local.

La legislación española constituye un ejemplo de la modernización de las reglas del impuesto a la renta aplicables a sujetos no residentes. Ello en razón de que, como se ha visto en 6.4.2, admite, en el caso de sujetos no residentes que obtienen renta de fuente local sin mediación de establecimiento permanente, la deducción de los gastos previstos en las leyes 35/2006, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. La mentada deducción es admitida en el caso de contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea, o en Estados miembros del Espacio Económico Europeo (EEE) con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria. Lo cual se explica porque se encuentra garantizada la potestad del Estado de verificar las declaraciones juradas de los sujetos no residentes.

En definitiva, se entiende que la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, no se encuentra constitucionalmente justificada en el estadio actual de desarrollo normativo y técnico. Las mentadas reglas han permanecido inmutables, en su configuración técnica, a pesar de los notables avances en materia normativa, especialmente en lo que respecta a la fiscalidad de las operaciones internacionales. Lo cual revela que la prohibición normativa de optar por determinar su ganancia imponible sobre base real, que traslucen las aludidas reglas, no resulta razonable

¹⁸⁰² Art. 19 de la LIG.

por cuanto resulta desproporcionada y lesiona el contenido esencial de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

En definitiva, se entiende que la pervivencia de las reglas rígidas de ganancia neta, aplicables a beneficiarios del exterior, no se encuentra constitucionalmente justificada en el estadio actual de desarrollo normativo y técnico. Las mentadas reglas han permanecido inmutables, en su configuración técnica, a pesar de los notables avances en materia normativa, especialmente en lo que respecta a la fiscalidad de las operaciones internacionales. Lo cual revela que la prohibición normativa de optar por determinar su ganancia imponible sobre base real, que traslucen las aludidas reglas, no resulta razonable en razón de que resulta desproporcionada y lesiona el contenido esencial de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

No se ignora, en este punto, que la concesión a los beneficiarios del exterior, que obtienen rentas de fuente local, de declarar su ganancia neta sobre base real complejiza la gestión del tributo y las tareas de la administración fiscal. Sin embargo, se entiende que, entre la razonable aversión a la creciente complejidad en la gestión tributaria y los principios constitucionales de la tributación, debe imponerse la efectiva e integral realización de estos últimos.

BIBLIOGRAFÍA

AA. VV.

— *Argentina. Cuestiones macrofiscales y reforma tributaria*, Buenos Aires, Fundación OSDE Centro Interdisciplinario para el estudio de Políticas Públicas, 2002.

ADONNINO, P., “Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie”, en Uckmar, V. (coord.), *Diritto Tributario Internazionale*, Padova, Edizione Cedam, 2005.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.

— “La prueba en Derecho Fiscal”, en AA. VV., *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1958*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1959.

— “La prueba en el procedimiento de Inspección y la estimación indirecta de bases”, en *Carta Tributaria*, Monografía n° 59, nov. 1987.

ALEXY, ROBERT, “Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica”, en *Revista Doxa*, N° 5, 1998.

ALMADA, LORENA Y MATICH, CECILIA C., “Presunciones en la ley 11.683 (primera parte)”, en *Periódico Económico Tributario*, 2007 (febrero-366).

ATALIBA, G., *Hipótese de incidencia tributaria*, 5° ed., San Pablo, Coleção Estudos de Direito Tributario, Malheiros Editores, 2008.

ATCHABAHIAN, ADOLFO

— “Beneficios de empresas aseguradoras y reaseguradoras: su tratamiento tributario en convenios para evitar o atenuar la doble imposición internacional”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Buenos Aires, La Ley, 2014.

— “Rentas obtenidas por residentes en el exterior: tratamiento tributario en el país de la fuente”, en *Revista Argentina de Derecho Tributario*, Año 1, N° 1 (enero-marzo 2002), pág. 3.

ATCHABAHIAN, ADOLFO Y ATCHABAHIAN, ABEL ADOLFO, “Las presunciones en el derecho tributario: su aplicación a las ganancias de fuente argentina obtenidas por beneficiarios del exterior”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, 1° ed., Buenos Aires, La Ley, 2014.

AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE (ANAO), *The Management and Use of Double Taxation Agreement Information Collected Through Automatic Exchange. Performance Audit Report*, n° 34, 2009-2010.

BAISTROCCHI, EDUARDO

— “La experiencia argentina en el área de litigios de precios de transferencia”, en Baistrocchi, Eduardo (director), *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica. Los casos de la Argentina, Brasil, Canadá, Chile, Estados Unidos, México, Perú, Uruguay y Venezuela*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2008.

— “Los acuerdos anticipados de precios: su vigencia en la red de convenios argentina”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

— “Nuevas fronteras del procedimiento tributario internacional. Acuerdo mutuo y acuerdo anticipado de precios”, en Braccia, Mariano (director), *Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación internacional*, Buenos Aires, La Ley, 2018.

— “The Transfer Pricing Problem: The Argentine Experience (1932-1998)”, en *Revista Argentina de Teoría Jurídica*, Universidad Torcuato Di Tella, volumen 2, junio de 2001.

BARREIRA, ENRIQUE C.

— AA. VV., *Código Aduanero. Comentarios, antecedentes y concordancias*, t. II-B (arts. 250 a 409), Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1993.

— “Robo de mercadería durante el tránsito de importación. Derechos de importación, hecho gravado y sujeto pasivo del tributo”, en *SJA*, 26 de junio de 2013.

BAYART, A., “Peut-on éliminer les fictions du discours juridique?”, en AA. VV., *Les présomptions et les fictions en Droit*, Bruxelles, Société Anonyme d’Editions Juridiques et Scientifiques, 1974.

BAYONA DE PEROGORDO, JUAN JOSÉ Y SOLER ROCH, MARÍA TERESA, *Derecho Financiero*, Alicante, Ed. Librería Compás, 1987.

BAZÁN, VÍCTOR, “El estado constitucional y convencional de cara a la igualdad, los derechos humanos y otras cuestiones actuales y relevantes”, en *La Ley - Suplemento Especial Derecho Constitucional*, 2019 (noviembre).

BERNAL PULIDO, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003.

BIANCHI, ALBERTO B., “Las llamadas ‘libertades preferidas’ en el derecho constitucional norteamericano y su aplicación en la jurisprudencia de la Corte Suprema argentina”, en *Revista Régimen de la Administración Pública*, año 13, noviembre de 1990.

BIDART CAMPOS, GERMÁN J.

— *Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Ediar, 1966.

— “Trámites municipales obstruidos arbitrariamente por ‘sinrazones’ fiscales”, en *El Derecho*, 144-676.

BRACCIA, MARIANO F.

— “Cooperación tributaria interadministrativa: las mejoras prácticas internacionales de fiscalización de precios de transferencia”, en Braccia, Mariano (director), *Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación internacional*, Buenos Aires, La Ley, 2018.

— “Impuesto a la ganancia mínima presunta: su constitucionalidad. Crítica a fallos ‘Hermitage S.A.’ y ‘Perfil S.A.’”, en *Periódico Económico Tributario*, (marzo-559).

— “Ley de impuesto a las ganancias: ¿es constitucional su art. 40? El impacto en la teoría de las sanciones anómalas y el principio de razonabilidad de las leyes tributarias”, en *Periódico Económico Tributario*, septiembre de 2016.

BUITRAGO, IGNACIO Y CALVO, RUBÉN, “La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación”, en *D.F.*, t. XLII, pág. 282.

CALDERÓN CARRERO, J. M.

— “Artículo 26 MC OCDE 2000: la cláusula de intercambio de información”, en Ruíz García, J. R. y Calderón Carrero, J. M., *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la elusión fiscal concluidos por España*, La Coruña, Fundación Pedro Barré de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004.

— “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE”, en *Ponencias presentadas en el I Congreso Internacional de Derecho Tributario realizado en Lima del 27 al 29 de octubre de 2008, para reflexionar sobre los nuevos temas y reformas en materia tributaria*, Lima, Derecho Tributario, Grijley, 2009.

— “Intercambio de información y asistencia mutua”, en Carmona Fernández, N. (coordinador), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Madrid, CISS, 2009.

— *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Madrid, Ed. Estudios Financieros, Centro de Estudios Financieros, 2000.

— “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias”, Madrid, *IEF*, Doc. n° 16/01, 2001.

CANNAS, F., “The Historical Development of the Exchange of Information for Tax Purposes”, en GÜNTHER, O-C. y TÜCHLER, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Viena, Ed. Linde, 2013.

CAO, CHRISTIAN A., “La edad biológica de la persona como parámetro de inhabilidad profesional y su interpretación constitucional”, en *La Ley*, 2016-D, 25.

CARANTA, MARTÍN, “¿Una AFIP sin fronteras? Herramientas de fiscalidad internacional con respecto a manifestaciones de capacidad contributiva en el exterior”, en *Consultor Tributario Errepar*, abril de 2018.

CARNELUTTI, F., *La Prueba Civil*, trad. esp. de la 3° ed. italiana de N. Alcalá-Zamora, Buenos Aires, Ed. Arayú, 1955.

CARRERAS, J., “Naturaleza jurídica y tratamiento de las presunciones”, en Fenech / Carreras, *Estudios de Derecho Procesal*, Barcelona, Librería Bosch, 1962.

CASANOVAS, CARLOS Y VAL LEMA, MANUEL, “Obtención y análisis de información financiera de empresas comparables”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

CASÁS, JOSÉ O.

— “Breves reflexiones sobre el fallo ‘Hermitage S.A.’”, papel de trabajo presentado al Instituto de Derecho Tributario de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales (agosto 2010).

— “Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria”, en García Belsunce, Horacio (coordinador), *Estudios de derecho constitucional tributario. En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Buenos Aires, Depalma, 1994.

— “El principio constitucional de generalidad en materia tributaria”, en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, N° 1, 1996.

— “El principio de reserva de ley en materia tributaria ante la reforma constitucional. Los reglamentos de necesidad y urgencia y los reglamentos delegados”, en *Periódico Económico Tributario*, 63, 1994.

— “Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria”, en García Belsunce, Horacio (coordinador), *Estudios de derecho constitucional tributario. En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Buenos Aires, Depalma, 1994.

— “Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincia en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, XIII.

CASSAGNE, EZEQUIEL, “El control de la inactividad formal de la administración”, en *La Ley*, 210-C, 1090.

CASSAGNE, JUAN CARLOS, *Ley Nacional de Procedimientos Administrativos*, Buenos Aires, La Ley, 2009.

CASTILLO, MARCELO, “El análisis funcional”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

CAYUSO, SUSANA G., “El principio de igualdad en el sistema constitucional argentino”, en *La Ley*, 2003-F, 1380.

CEPAL (COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE), *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina*, Serie Gestión Pública, Santiago de Chile, 2009.

CHIRINOS SOTA, C., “Confidentiality Rules under Article 26 OECD Model (Art. 26 (2) OECD Model”, en Günther, O-C., y Tüchler, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Viena, Ed. Linde, 2013.

CHRISTENSEN, EDUARDO A., “La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio. El cumplimiento de las leyes descansa en la razonabilidad de las mismas. Sin esta, no puede esperarse que sean abodecidas”, en *Periódico Económico Tributario*, 226, 2001.

CIANCIARDO, JUAN, *El principio de razonabilidad. Del debido proceso sustantivo al moderno juicio de proporcionalidad*, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

CÍSARO, MARÍA PAULA, “Impuesto a las ganancias. Intereses presuntos. Disposición de fondos o bienes en favor de terceros”, en *Práctica Profesional*, 2015-244.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., en AA. VV., *Derecho Procesal, tomo I (vol. I), Parte General Proceso Civil (I)*, Valencia, 2º ed., Ed. Tirant Lo Blanch, 1987.

CORTI, ARÍSTIDES H.

— “Determinación de oficio sobre base presunta mediante el sistema ‘punto fijo’”. Fallo de la sala i de la cámara nacional de apelaciones en lo contencioso administrativo federal. Necesario carácter relativo de las presunciones en materia tributaria, como condición de su validez constitucional, que permita al afectado suministrar la prueba en contrario que garantiza el derecho constitucional de defensa”, en *Impuestos*, 1993-B, 1342.

— *Estudios de derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1994.

— “Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino”, en *Principios constitucionales tributario*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa-Universidad de Salamanca, 1993.

CRUZ PADIAL, I., “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria”, en *Crónica Tributaria*, n° 109/2003, pág. 60.

CUBERO TRUYO, ANTONIO M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Madrid, Marcial Pons, 1997.

D’AGOSTINO, JOSÉ RAMÓN, “Ganancias: incidencia de las retenciones no practicadas en la base”, en *Diario Ámbito Financiero*, 24 de junio de 2014.

DECOTTIGNIES, R., *Les présomptions en Droit Privé*, París, Ed. Librairie Générale de Droit et Jurisprudence, 1949.

DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, SALVADOR, “Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva”, en *Revista Administración Pública* N° 62, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1970.

DE MITA, E., “Sulla costituzionalità delle presunzioni fiscali”, en *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milán, Ed. Giuffrè, 1987.

DEVELBA, F. Y DIEPVENS, N., “Exchange of Information. An analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and its requirements: In search for an efficient but balanced procedure”, en *Intertax*, Volume 44, Issue 4, Kluwer Law Online, 2016.

DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO

- *Compendio de la prueba judicial*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni Editores, 2007.
- *Teoría General de la Prueba Judicial*, Buenos Aires, Víctor P. de Zavalía, 1981.
- DÍAZ, VICENTE O., “Los paraísos fiscales y sus usos en la experiencia del derecho tributario internacional”, en *Periódico Económico Tributario*, 2013 (mayo-514).
- DÍAZ ORTÍZ, JOSÉ A., “Impuesto sucesorio y a los actos a título gratuito provincial (otro incremento en la presión tributaria)”, en *Impuestos*, 2011-6.
- DI CHIAZZA, IVÁN G., “Intereses presuntos: la visión del Alto Tribunal”, en *Periódico Económico Tributario*, 2012 (mayo-490).
- DIGÓN, CELIA Y LEONETTI, JUAN EDUARDO, “El intercambio de información internacional”, en *TR La Ley*, 0003/70064271-1.
- EDELSTEIN, ANDRÉS, “Avances importantes en materia de intercambio de información fiscal”, en *Consultor Tributario Errepar*, diciembre 2014.
- EGUEZ, HERMOSINDA Y SIMESSEN DE BIELKE, SERGIO A., “El principio de razonabilidad en la ley tributaria y sus reglamentos”, en *Periódico Económico Tributario*, 2005, 41.
- EGUÍA, JOSÉ LUIS
- “Método de margen neto de la transacción”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.
- “Precios de transferencia en prestaciones del exterior”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Madrid, Civitas, 1985.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO
- *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Madrid, Ed. Bosch, 1988.
- *Presunciones legales y derecho tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, 1995.
- ESTEVE PARDO, M. L., *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 1996.

FALCÓN Y TELLA, R., “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario”, en *Crónica Tributaria*, n° 61, 1992.

FALCÓN Y TELLA, R., Y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Barcelona, Marcial Pons, 2010.

FERNÁNDEZ, LUIS O.

— “Análisis sobre la constitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta”, en *Jurisprudencia Argentina*, Cita Online: 0003/015113.

— *Impuesto a la ganancia mínima presunta*, Buenos Aires, La Ley, 2017.

— *Impuesto a las ganancias*, Buenos Aires, La Ley, 2009.

— “Impuesto a la transmisión gratuita de bienes redivivo”, en *Impuestos - Práctica Profesional*, 2019-XLV.

FERNÁNDEZ DE PEDRO, FRANCISCO, “La fiscalidad de los no residentes en España (IV). Rentas obtenidas sin establecimiento permanente”, en Cerdón Ezquerro, Teodoro (director), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Barcelona, Ed. Atelier, 2007.

FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN

— *Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Ed. Civitas, 1983.

— *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 1996.

FEUILLADE, MILTON C., “Cooperación jurisdiccional en derecho tributario internacional”, en *TR La Ley*, AR/DOC/4877/2013.

GADEA, MARÍA DE LOS ÁNGELES, “Técnicas presuntivas para la determinación justa de la materia imponible. Sus implicancias probatorias”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo XXVIII, marzo 2007.

GADEA, MARÍA DE LOS ÁNGELES, GUZMÁN, LAURA A. Y JÁUREGUI, JOSÉ L., “La imposición sobre base presunta”, en *Impuestos*, LVII-B.

GAGGERO, JORGE Y GÓMEZ SABAINI, JUAN CARLOS, *Diario La Nación*, Portada de la Sección “Economía y Negocios”, artículo del 5 de septiembre de 2010.

GARCÍA, FERNANDO, “Impuesto a la herencia: algunas cuestiones insanables”, en *Impuestos*, 2011-8.

GARCÍA AÑOVEROS, J., “Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario”, en Martín-Retortillo Baquer, Sebastián (coordinador), *Estudios sobre la Constitución española: homenaje al Profesor Eduardo García de Entrerría*, Madrid, Civitas, 1991.

GARCÍA BELSUNCE, HORACIO

— *La autonomía del derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996.

— *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982.

GARCÍA DE ENTRERRÍA, EDUARDO, “Sobre silencio administrativo y recurso contencioso”, en *RAP*, N° 47, 1965.

GARCÍA ETCHEGOYEN, MARCOS F., *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA

— *Derecho tributario. Parte general*, Buenos Aires, Depalma, 1996.

— “El procedimiento de determinación de oficio y los derechos del contribuyente”, en *Práctica Profesional*, 2015-252, 5.

— “Impuesto a la transmisión gratuita de bienes de la Provincia de Buenos Aires”, en *La Ley*, cita online: 0003/015369.

— *Manual de Derecho Tributario*, 3° ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2017.

— “Razonabilidad de la tributación”, en *La Ley*, 1992-D-1009.

— *Tratado de Derecho Tributario*, 6° ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2014.

GARDE, M. J., “Eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados: Experiencia de la Administración Tributaria española en el ámbito de la imposición directa”, en Collado Yurrita, M. A. (director), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Navarra, Ed. Aranzadi, 2011.

GARRIDO FALLA, F., “La llamada doctrina del silencio administrativo”, en *RAP*, N° 16, enero-abril 1955.

GEBHARDT, JORGE

— “El impuesto a la ganancia mínima presunta y la jurisprudencia”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, XXXIX, pág. 923, septiembre 2018

— “¡Vale la pena! Trascendente sentencia de la Corte Suprema de Justicia sobre la constitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo XXXI, 2010.

GEBHARDT, JORGE Y LITVAK, JOSÉ D., *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Errepar, 1999.

GENTILLI, G., *Le presunzioni nel diritto tributario*, Pádova, Cedam Editore, 1984.

GIANNINI, M. S., “I proventi degli enti pubblici minori et la riserva della legge”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, marzo de 1957.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, ENRIQUE, “Una visión española de la utilización de las presunciones y ficciones en derecho tributario”, en *Revista de Tributación Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, N° 11.

GIULIANI FOUNROUGE, C. M., *Derecho Financiero*, 5° ed. actualizada por Navarrine, Susana C. y Asorey, Rubén O., Buenos Aires, Depalma, 1993.

GOLDEMBERG, CECILIA

— “El principio de operador independiente (Arm’s Length Principle)”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

— “La documentación de los precios de transferencia”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

— “Método de costo más beneficios”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

— “Método de división de ganancias”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

— “Método de precio comparable entre partes independientes”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

— “Método de precio de reventa entre partes independientes”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

— “Las guías de precios de transferencia de la OCDE y las notas sobre comparabilidad”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

— “Los cambios destacados en precios de transferencia”, en Kaplan, Hugo (director), Volman, Mario (sub-director), *Reforma Tributaria Ley 27.430. Análisis sustancial de los pilares de la reforma: ganancias, procedimiento, IVA, monotributo, internos, revalúo y penal tributario*, Buenos Aires, Errepar, 2018.

— “Transferencia entre empresas vinculadas. Introducción a su tratamiento en el impuesto a las ganancias”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

GÓMEZ, CLAUDIO D., “Derecho a la igualdad y la discriminación en razón de la edad”, en *La Ley*, 2003-D, 311.

GONZÁLEZ, DARÍO, “Estudio comparado del impuesto sobre la renta de los países miembros del CIAT”, Panamá, CIAT, 1997.

GONZÁLEZ, MARCOS, “Los intereses presuntos en el impuesto a las ganancias a razón de las modificaciones introducidas por la ley 27.430 y el decreto 1170/2018 en la reglamentación”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, XL, abril 2019.

GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO, “Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la ley tributaria”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. 35, N° 179, 1985.

GOTLIB, GABRIEL, *Vicios y mitos de la interpretación tributaria. Del principio de la realidad económica al derecho común*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.

GOTLIB, GABRIEL Y VAQUERO, FERNANDO, *Aspectos internacionales de la tributación argentina. Estudio teórico-práctico*, 2° ed., Buenos Aires, La Ley, 2009.

GOTLIB, GABRIEL, VAQUERO, FERNANDO Y D’ ALESSANDRO, VALERIA P., “Convenios de intercambio de información y asistencia administrativa en materia fiscal”, en *TR La Ley*, AR/DOC/3608/2013.

GRAND, MÓNICA N., “El contrato de seguro y los impuestos a los consumos”, en *Impuestos*, 2005-19.

GUSMAO DE OLIVEIRA, A., “Exchange of Information on Request”, en Günther, O-C., y Tüchler, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Viena, Ed. Linde, 2013.

HAEHNEL, CARLOS ALBERTO, “Prólogo”, en Rajmilovich, Darío Marcelo, *La renta mundial en el impuesto a las ganancias*, Buenos Aires, La Ley, 2001.

HALPERÍN, ISSAC, *Seguros*, Buenos Aires, Depalma, 1991.

HEDEMANN, J. W., *Las presunciones en el derecho*, trad. esp. de Sancho Seral, Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1931.

HEIDE, GUILLERMO, GRAZZINI, GUILLERMO Y LOZANO, MATÍAS, “El rango de precios o rentabilidades de mercado abierto”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, Buenos Aires, 2007.

HERDIN-WINTER, J., “Exchange of Information and Legal Protection: DTCs and EC Law”, en Lang, M., Schuch, J. y Staringer, C. (Eds.), *Tax Treaty Law and EC Law*, Viena, ed. Linde, 2007.

HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Teoría general del derecho y de la ciencia jurídica*, Barcelona, Ed. PPU, 1989.

HUTCHINSON, TOMÁS

— “De la prueba en el procedimiento administrativo”, en *Procedimiento Administrativo. Jornadas organizadas por la Universidad Austral. Facultad de Derecho*, Buenos Aires, Ed. Ciencias de la Administración, 1998.

— “La inactividad de la Administración y su control”, en AA. VV., *Control de la Administración Pública*, Buenos Aires, RAP, 2003.

IPHAIS, PEDRO, “La reimplantación definitiva del impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires”, en *Periódico Económico Tributario*, 2011 (marzo-462).

JALFIN, JORGE, “Imputación de resultados de fuente extranjera”, en *Consultor Tributario Errepar*, julio de 2016.

JANUSZWEWKI, KARINA, “Pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta en el impuesto a las ganancias y su correspondencia”, en *Impuestos*, 2011-11, pág. 65.

JARACH, DINO

— “Impuesto sobre el patrimonio y las sucesiones o donaciones”, ponencia presentada en la conferencia celebrada en Santiago de Chile, diciembre de 1992, organizada por OEA, BID y CEPAL

— “Las empresas con intereses internacionales frente al impuesto a los réditos”, en *Jurisprudencia Argentina*, tº III, 1946.

KRINGS, J. E., “Fictions et présomptions en Droit Fiscal”, en AA. VV, *Les présomptions et les fictions en Droit*, Bruxelles, Société Anonyme d’Editions Juridiques et Scientifiques, 1974.

LAIUN, FERNANDA, “¿Cómo impactan las BEPS en Precios de Transferencia?”, en *Impuestos*, 2016-8 49.

LALANNE, GUILLERMO A.

— “El principio de capacidad contributiva como límite al establecimiento de presunciones tributarias”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Buenos Aires, La Ley, 2014.

— “El sistema tributario como instrumento de desarrollo e incentivación: hacia una teoría de la justicia en la no imposición”, en *Relato Nacional por Argentina en las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Barcelona-Génova*, 2002.

LASARTE ÁLVAREZ, JAVIER, *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Sevilla, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, 1993.

LASARTE LÓPEZ, ROCÍO

— *El intercambio de información y la asistencia mutua en la aplicación de tributos. La doctrina del TJUE en los años 2003-2012*, Madrid, Ediciones CEF, 2013.

— “El papel de las normas comunitarias sobre cooperación administrativa en el ámbito de la imposición directa en la jurisprudencia del TJUE”, en Martín Degano, I. y Herrera Molina, P. M. (coord.), *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*, Madrid, IEF, Doc. nº 8/2014, 2014.

LARENZ, K., *Metodología de la Ciencia del Derecho*, trad. esp. Rodríguez Molinero, 2º ed., Barcelona, Ed. Ariel, 1980.

LEMME, ALEJANDRO, “Fallo Fiat Concord S.A.”, en *Impuestos*, 2012-5.

LENARDÓN, FERNANDO R. Y HEINZE, VALERIA A., “¿Certificado de defunción para el impuesto a la ganancia mínima presunta?”, en *Práctica y Actualidad (PAT)*, XXI, 2014.

LESSONA, CARLOS, *Teoría General de la Prueba en el Derecho Civil*, trad. esp. Aguilera de Paz, Madrid, Reus, 1952.

LICHT, MIGUEL N. Y VILLARRUEL, GONZALO ERNESTO, “Límites constitucionales de las presunciones y ficciones en materia tributaria”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P.

(directores) y Bellowini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Buenos Aires, La Ley, 2014.

LINARES, JUAN F.,

— “El silencio administrativo denegatorio en la ley 19.549”, en *La Ley*, 1980-C, 768.

— *Razonabilidad de las leyes. El ‘debido proceso’ como garantía innominada en la Constitución Argentina*, 2° ed., Buenos Aires, Ed. Astrea, 1984.

LINARES QUINTANA, SEGUNDO V., *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional - argentino y comparado-*, Buenos Aires, Ed. Alfa, 1956.

LITVAK, JOSÉ D., “La imposición sobre bases presuntas, aspectos teóricos”, en Gebhardt, Jorge y Litvak, José D., *El impuesto a la ganancia mínima presunta*, Buenos Aires, Errepar, 1999.

LITVAK, JOSÉ D. Y LASPINA, ESTEBAN A.

— “Algunas reflexiones en torno de la esencia de la figura de las disposiciones de fondos o bienes a favor de terceros”, *Doctrina Tributaria Errepar*, XXV, octubre de 2004.

— *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, La Ley, 2007.

LITVIN, CÉSAR R. Y MANESI, DANIELA PAULA, “Pagos en efectivo: la Corte ha puesto las cosas en su lugar”, en *Impuestos*, 2014-5, 67.

LITVIN, CÉSAR, O’DONNELL, AGUSTINA Y TORASSA, MARCOS, “Limitaciones al derecho de defensa del contribuyente”, en *Impuestos*, 2002-B, 1583.

LITVIN, CÉSAR Y RIGONI, GABRIELA, “Nueva línea jurisprudencial en la disposición de fondos a favor de terceros. A propósito de los préstamos entre compañías vinculadas”, en *Práctica Profesional*, 2006-24, 67.

LUQUI, JUAN CARLOS, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1994.

MALVESTITI, DANIEL, “Antievasión vs. Ley de Procedimiento Tributario: triunfó, por mayoría, la contradicción por sobre la intención del legislador”, en *Impuestos*, 2004-B, 2069.

MANONELLAS, GRACIELA N., “La estimación de oficio y el proceso penal tributario”, en *Impuestos – Práctica Profesional*, 2017-XVIII.

MARCONI, GUILLERMO, “La imposición sobre la presunción de ganancias. Actualidad nacional e internacional”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, XXXVI, 2015.

MARIENHOFF, MIGUEL S., *Tratado de Derecho Administrativo*, 4° ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1993.

MARÍN-BARNUEVO FABO, DIEGO, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996.

MARTÍN, JOSÉ MARÍA, “El principio de la realidad económica y los abusos de las estructuras societarias”, en *JA*, 1973, págs. 1039/1042.

MARTÍN, JULIÁN, “Transparencia fiscal internacional”, en Asorey, Rubén O. y García, Fernando D. (directores) y Billardi, Cristián (coordinador), *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2013.

MARTÍN DÉGANO, I. Y HERRERA MOLINA, P. M., “Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)”, en *IEF*, Doc. N. 8/2014, Madrid, 2014.

MARTÍNEZ GARCÍA, J. I., *La imaginación jurídica*, Madrid, Ed. Debate, 1992.

MARTÍNEZ GINER, L. A.

— *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Madrid, ed. Iustel, 2008.

— “Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea”, en García Prats, F. (director), *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Madrid, IEF, 2014.

MCINTYRE, M., “Identifying the New International Standard for Effective Information Exchange”, en Lang, M., Pistone, P., et al., *Tax Treaties: Building bridges between Law and Economics*, Amsterdam, IBFD, 2010.

MECICOVSKY, GUILLERMO, “Incremento patrimonial no justificado”, en *Práctica Profesional*, 2010-117, 21.

MELZI, FLAVIA

— “Aportes para el debate de la reforma tributaria. Procedimiento Tributario Nacional, ley 11.683 (parte II)”, en *Impuestos - Práctica Profesional*, 2017-XIII.

— “Sobre las presunciones y ficciones en el procedimiento tributario (introducción y análisis general de las presunciones legales y las hominis)”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Buenos Aires, La Ley, 2014.

MICHEL, GUILLERMO, “Impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires”, en *Periódico Económico Tributario*, 2010 (enero-434).

MICHELI, G. A.

— “Las presunciones y el fraude de ley en el derecho tributario”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 122, 1976.

— “Profili critici in tema di potestà d'imposizione”, en *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, marzo, 1964.

MOHADEB, SERGIO, “Aportes de la Corte Suprema para el control de razonabilidad de las presunciones”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, XXXII, 2011.

MONTIEL, FACUNDO Y GEBHARDT, JORGE, “El impuesto a la ganancia mínima presunta y los sujetos concursados o fallidos: vías procesales para cuestionar su aplicación”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo XXXIV, 2013.

MOSCHETTI, FRANCESCO, “El principio de capacidad contributiva”, en Amatucci, Andrea (director), *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001.

MUÑOZ FORNER, A., “The Council Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, en Günther, O-C., y Tüchler, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Viena, Ed. Linde, 2013.

MUÑOZ LÓPEZ, A., “Las presunciones en el ámbito del Impuesto General sobre las Sucesiones”, en AA. VV., *Impuesto Sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1977.

NAPOLITANO, L., “In tema di accertamento extra bilancio del reddito delle società e degli enti tassabili in base a bilancio”, en *RDSF*, II.

NAVARRINE, SUSANA C., “Deducción del gasto cuando el agente pagador omitió la retención: inconstitucionalidad de su prohibición”, en *Periódico Económico Tributario*, 550, noviembre de 2014.

NAVARRINE, SUSANA C. Y ASOREY, RUBÉN, *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, 3° ed., Buenos Aires, LexisNexis, 2006.

NAVEIRA DE CASANOVA, GUSTAVO, “Principios jurídicos constitucionales de derecho tributario: la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad. Sus posibles vinculaciones”, en *Periódico Económico Tributario*, 97, 1995.

NEUMARK, FRITZ, *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NOCETE CORREA, F. J. Y MERINO ESPINOSA, M. P.

— “El intercambio de información normativa: entre la diversidad normativa la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, en *Crónica Tributaria*, nº 139/2011, 2011.

— “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional, Europeo y Español”, Madrid, en *IEF*, DOC. nº 6/2011, 2011.

— “El objeto del intercambio internacional de información tributaria”, en Collado Yurrita, M. A. (director), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Navarra, Ed. Aranzadi, 2011.

OCDE

— *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, París, OECD Publishing, 2002.

— *Automatic Exchange of Information, what is, how It works, benefits, what remains to be done*, París, OECD Publishing, 2012.

— “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces. Acción 3 - Informe final 2015”, en *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, París, Éditions OCDE, 2016.

— *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, 2º ed., París, Éditions OCDE, 2017.

— *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, París, OECD Publishing, 1998.

— *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, París, OECD Publishing, 2000.

— *Manual on the implementation of Exchange of Information provisions for tax purposes. Module on General and Legal aspects of Exchange of Information*, París, OECD Publishing, 2006.

— *Model protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous Exchange of information under a TIEA*, París, OECD Publishing, 2015.

— *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión 2017*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2019.

— *Module 1, on Exchange of Information on Request, Manual for the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, París, OECD Publishing, 2006.

— *Module 2 on Spontaneous Exchange of Information, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, París, OECD Publishing, 2006.

— *Module 3 on Automatic (on routine) Exchange of Information, Manual for the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, París, OECD Publishing, 2006.

— *Multilateral Competent Authorities Agreement*, OECD Publishing, París, 2014.

— *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information on Tax Matters*, París, OECD Publishing, 2014.

— *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, París, OECD Publishing, 2022.

— *Transparencia fiscal en América Latina 2021. Informe de progreso de la Declaración de Punta del Este*, OECD, 2021.

O'DONNELL, AGUSTINA, “Defensa del orden constitucional: excluyente premisa prioritaria de la Corte Suprema de Justicia”, en *Periódico Económico Tributario*, 553, diciembre de 2014.

OKLANDER, JUAN

— “La técnica legislativa en el impuesto a la ganancia mínima presunta (primera parte)”, en *Periódico Económico Tributario*, 2011 (julio-470).

— “La técnica legislativa en el impuesto a la ganancia mínima presunta (segunda parte)”, en *Periódico Económico Tributario*, 2011 (julio-471).

OKLANDER, JUAN Y POLICELLA, GUSTAVO, “La insuficiente ‘fe de erratas’ de los cambios en materia de presunciones”, en *Impuestos*, 2005-14.

PALACIOS, LINO ENRIQUE, *Manual de derecho procesal civil*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1983.

PECHO TRIGUEROS, M. E., “El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional”, en *Revista de la Facultad de Derecho*, Derecho PCUP, n° 72, 2014.

PERETTI, ANDRÉS E. Y DI CHIAZZA, IVÁN G., “Los préstamos intercompany y su impacto en el impuesto a las ganancias”, en *La Ley*, 2016-D, 203.

PÉREZAGUA CLAMAGIRAND, L., *La prueba en el Derecho Tributario español*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS, *Las ficciones en el derecho tributario*, Madrid, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1968.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS Y GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO, *Curso de Derecho Tributario*, 4º ed., Madrid, EDERSA, 1986.

PEYRANO, JORGE W., “La regla de la carga de la prueba como norma de clausura del sistema”, en *La Ley*, 2008-C, 748.

PICCIOTO, SOL, *International Business Taxation*, Londres, Law & Context, Weidenfeld and Nicolson, 1992.

PONT CLEMENT, JUAN FRANCISCO, “La borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro ordenamiento”, *Civitas REDF*, núm. 84 (1994).

PONTIGGIA, VIVIANA G., “El tratamiento del incremento patrimonial no justificado en el impuesto al valor agregado a partir de la presunción del art. 18 de la ley 11.683. Examen del instituto. Tratamiento legislativo, jurisprudencial y doctrinal”, en *Impuestos*, 2016-7.

PRIETO-CASTRO Y FERRANDIZ, L., *Tratado de Derecho Procesal Civil*, Madrid, Aranzadi, 1982.

PUCCINI, PABLO FERNANDO

— “La aplicación de presunciones en la estimación de oficio”, en *Periódico Económico Tributario*, 2011 (diciembre-480).

— “Medios de pago y ley 25.345, sobre anti-evasión. A raíz del fallo ‘Mera’: ¿punto final a la controversia?”, en *Periódico Económico Tributario*, 2014 (mayo-539), 7.

PUGLIESE, M., *La prueba en el proceso tributario*, trad. esp. de González Rodríguez, México, Ed. Jus, 1949.

RAJMILOVICH, DARÍO

— *La renta mundial en el impuesto a las ganancias*, Buenos Aires, La Ley, 2001.

— “La transparencia fiscal internacional para rentas pasivas. Una regulación que discrimina en contra de los vehículos locales”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, XXXIX, julio de 2018

— “Las jurisdicciones de baja o nula tributación en el proyecto de reforma tributaria”, en *Impuestos - Práctica Profesional*, 2017-XVIII, 33.

RAPISARDA, MARIO J., “Ganancia mínima presunta. El ‘perfil’ de un impuesto en peligro de extinción”, en *Práctica y Actualidad Tributaria*, XXI, 2014.

REIG, ENRIQUE J., “El Mercosur. Características y asimetrías. Armonización fiscal”, *Boletín DGI*, N° 489, 1994.

REY, DANIELA

— “Empresas de transporte internacional”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Buenos Aires, La Ley, 2014.

— “Películas cinematográficas, cintas magnéticas, transmisiones de radio y televisión y otros medios”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Buenos Aires, La Ley, 2014.

— “Tratamiento de las agencias de noticias internacionales”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Buenos Aires, La Ley, 2014.

RIGONI, GABRIELA, “Ganancias. Nuevo régimen de transparencia fiscal internacional”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, diciembre de 2017.

RODRÍGUEZ, DANIEL A., “Disposición de fondos o bienes en favor de terceros”, en *Práctica Profesional*, 2010-132, 16.

RODRÍGUEZ BEREJO, A.

— “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, en *REDC*, n° 36, sep./dic., 1992.

— “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 100, 1998.

ROSEMBERG, L., *La carga de la prueba*, trad. esp. de E. Krotoschin, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1956.

ROSEMBUIJ, TULLIO, “Los paraísos fiscales. Implicancias y estrategias”, en *Impuestos*, 2008-2 (enero), 133.

ROSSO ALBA, CRISTIAN E., “El principio de no discriminación en el derecho tributario internacional”, en Asorey, Rubén O. y García, Fernando D. (directores) y Billardi, Cristian J. (coordinador), *Tratado de derecho internacional tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2013.

ROSSO ALBA, CRISTIAN E. Y ROUGÉS, JUAN MARCOS (H), “La resolución general 4717/2020 (AFIP). Comentarios a la nueva reglamentación sobre precios de transferencia”, La Ley, 14.9.20

RUBIOLO, RUBÉN M., “El derecho de defensa del administrado frente a una norma que pretende ignorarlo”, en *Periódico Económico Tributario*, 2006 (abril-347), 1.

SAÍNZ DE BUJANDA, F., “Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario”, en *Hacienda y Derecho*, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Políticos, 1973.

SALA GALVÁN, GEMMA, *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2003.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional”, en Collado Yurrita, M. A. (director), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Navarra, Ed. Aranzadi, 2011.

SÁNCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1977.

SAPAG, MARIANO

— “Aspectos conceptuales y teóricos respecto de las presunciones aplicables en el derecho tributario”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellowini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Buenos Aires, La Ley, 2014.

— “El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder del Estado: un estudio comparado”, *Dikaion*, Año 22, Núm. 17, diciembre 2008.

SCHENK-GEERS, T., *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, Zuidpoolsingel, Eucotax series on European Taxation, Kluwer Law International, 2009.

SCHINDEL, ÁNGEL

— “Disposición de fondos a favor de terceros”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, XXV, agosto de 2014.

— “Disposición de fondos a favor de terceros. ¿Presunción, ficción o sanción encubierta?”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, XXVII, agosto de 2006.

— “El fallo Hermitage S.A. Una lección de derecho constitucional tributario y de derecho tributario sustantivo”, en *Impuestos*, 2011-12.

SCHOUBERI, LUIS EDUARDO, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ed. Ábaco, 2005.

SEER, R., Y GABERT, I., “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements”, en *Bulletin for International Taxation*, febrero 2011.

SERRA DOMÍNGUEZ, M.

— “De las presunciones”, en Albaladejo García, Manuel (director), *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1991.

— “Función del indicio en el proceso penal”, en *Estudios de Derecho Procesal*, Barcelona, Ediciones Ariel, 1969.

— *Normas de presunción en el Código Civil y Ley de Arrendamientos Urbanos*, Barcelona, Ed. Nauta, 1963.

SILVA MELERO, “Presunciones e indicios en el proceso penal”, en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, 1944.

SOLER, OSVALDO H., “El control de constitucionalidad está vivo en la República Argentina. A propósito de sendas sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo XXXI, agosto de 2010.

SORIA ACUÑA, JUAN MANUEL, “La reforma de la ley 27.430 en materia de precios de transferencia”, en Braccia, Mariano (director), *Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación internacional*, Buenos Aires, La Ley, 2018.

SORIA ACUÑA, JUAN MANUEL Y ROUGÉS, JUAN MARCOS (H), “Las presunciones y el principio de capacidad contributiva. Nuevo precedente de la Corte Suprema”, en *Periódico Económico Tributario*, mayo de 2016.

SORTHEIX, JUAN JOSÉ, “La estructura del hecho gravado por los derechos de importación”, en *Revista Derecho Aduanero*, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1973.

SPISSO, RODOLFO R.

— *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007.

— “El principio de reserva de ley, la doctrina de la Corte Suprema y el impuesto de la ley 25.413”, en *Impuestos - Práctica Profesional*, 2018-XXIV, 36.

— “Inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta”, en *La Ley*, 2010-D, 340.

— “Igualdad de las partes de la relación procesal tributaria”, en *La Ley*, 2009-F, 445.

TANZI, VITO

— *Hacienda pública en los países en vías de desarrollo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1996.

— *Taxation in an integrated world*, Washington, Brookings Institution, 1995

TARSITANO, ALBERTO, “El principio constitucional de capacidad contributiva”, en García Belsunce, Horacio (coordinador), *Estudios de derecho constitucional tributario. Homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui*, Buenos Aires, Depalma, 1994.

TARUFFO, MICHELE, *La prueba de los hechos*, trad. esp. de Jordi Ferrer Beltrán, Editorial Trotta, Madrid, 2005.

TEIXEIRA ALVES, G., “Los acuerdos sobre intercambio de información fiscal al servicio de las estrategias políticas de los Estados de la Unión Europea”, en Collado Yurrita, M. A. (director), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Navarra, Ed. Aranzadi, 2011.

TESAURO, F., “Le presunzioni nel proceso tributario”, en *RDFSF*, vol. I, 1986.

TESTA, HÉCTOR M., “La definición de terceros en la disposición de fondos”, en *Práctica Profesional*, 2013-188, 1.

TOLLER, FERNANDO, “La resolución de los conflictos entre derechos fundamentales. Una metodología de interpretación constitucional alternativa a la jerarquización y el balancing test”, en Eduardo Ferrer Mac-Gregor (coord.), *Interpretación constitucional*, México, Porrúa, 2005.

- TOSI, LORIS, “Efectividad. Aspectos subjetivos y objetivos de la capacidad contributiva”, en Amatucci, Andrea (director), *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001.
- TRAPÉ VILADOMAT, MONTSERRAT, “Los Precios de Transferencia”, en Cordón Ezquerro, Teodoro (director), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2007.
- TURRÓ, ALBERTO, LEICACH, JORGE H. Y RAMÓN, MÓNICA P., “Presunciones versus capacidad contributiva”, en *Práctica Profesional*, 2007-52.
- VALDÉS COSTA, RAMÓN, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1993.
- VALDÉS ZAUNER, A. C., “Exchange of Information through Group Requests”he Council Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, en Günther, O-C., y Tüchler, N., *Exchange of Information for Tax Purposes*, Viena, Ed. Linde, 2013.
- VANELLA, VILMA R., “La acción de colación: legitimación de la heredera con posterioridad a la donación”, en *Jurisprudencia Argentina*, Cita Online: 0003/015168.
- VENTURA, CECILIA, “La administración tributaria y los precios de transferencia. Herramientas para el control”, en Goldemberg, Cecilia (directora), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.
- VERSTRAETEN, AXEL A., “Los acuerdos sobre intercambio de información como instrumentos de política fiscal”, en *Periódico Económico Tributario*, 2010 (marzo-438), 4.
- VIALE, EDUARDO OSCAR, “Impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires: una primera aproximación”, en *Periódico Económico Tributario*, 2009 (noviembre-431).
- VIDAL, GALDYS V., “Los principios de generalidad y seguridad jurídica y las presunciones y ficciones en materia tributaria”, en Fraga, Diego y Sericano, Roberto P. (directores) y Bellorini, José I. (coordinador), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Buenos Aires, La Ley, 2014.
- VILLALBA, CARLOS Y LIPZYC, DELIA, *El derecho de autor en la Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2001.
- VILLEGAS, HÉCTOR B., *Curso de finanzas públicas, derecho financiero y tributario*, 7º ed., Buenos Aires, Depalma, 1998.

VISCA, JOSÉ A., “Ley antievasión. Medios de pago. Un asunto pendiente de la Corte Suprema”, en *Impuestos*, nº 11, noviembre de 2013.

WROBLEWSKI, J., *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*, Madrid, Ed. Civitas, 1988.

ZAPATERO GASCO, ALEJANDRO, “El intercambio internacional de información tributaria y su injerencia en los derechos de los obligados tributarios”, Getafe, Universidad Carlos III de Madrid, 2019.

ZINGALI, G., “Le presunzioni fiscali”, en *Annali del Seminario Giuridico della Università di Catania*, Napolés, Ed. Jovene, 1950.

ZORNOZA PÉREZ, J. J., “Determinación de los precios de transferencia en ausencia de precios de mercado comparables”, en *Crónica Tributaria*, nº 67/1993.

JURISPRUDENCIA

FALLOS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

1. CSJN, “García, María Isabel c. AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 324:411, sent. del 26 de marzo de 2019.
2. CSJN, “Compañía de Transporte de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, C. 884. L. ROR., sent. del 10 de mayo de 2016.
3. CSJN, “San Juan S.A. TF 29.974 c/ DGI”, Fallos: 338:1156, sent. del 27 de octubre de 2015.
4. CSJN, “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo”, Fallos: 337:388, sent. del 15 de abril de 2014.
5. CSJN, “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) c/ DGI s/”, M. 1328. XLVII. REX, sent. del 19 de marzo de 2014.
6. CSJN, “Diario Perfil S.A. c/ AFIP – DGI s/ dirección general impositiva”, Fallos: 337:62, sent. del 11 de febrero de 2014.
7. CSJN, “Tevelam S.R.L. (TF 22427-A) c/ DGA s/”, Fallos: 335:2549, sent. del 11 de diciembre de 2012.
8. CSJN, “Akapol S.A. (TF 20985-I) c/ DGI s/”, Fallos: 335:519, sent. del 3 de mayo de 2012.
9. CSJN, “Luján Williams Automotores S.A. Conc. Prev. c/ Volkswagen Argentina S.A. y Volkswagen S.A. de Ahorro para Fines Determinados y Volkswagen Cía. Financiera S.A. s/ Medida Autosatisfactiva Avocamiento Directo Inc. de Cobro de Tasas Judiciales”, Fallos: 335:239, sent. del 13 de marzo de 2012.
10. CSJN, “Fiat Concord S.A. (TF 16778-I) c/ DGI”, Fallos: 335:131, sent. del 6 de marzo de 2012.
11. CSJN, “Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ Ordinario”, Fallos: 334:1854, sent. del 27 de diciembre de 2011.
12. CSJN, “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos Título 5 Ley 25063 s/ Proceso de Conocimiento”, Fallos: 333:993, sent. del 15 de junio de 2010.

13. CSJN, “Candy S.A. c/ AFIP y Otro s/ acción de amparo”, Fallos: 332:1571, sent. del 3 de julio de 2009.
14. CSJN, “Partido Nuevo Triunfo s/ reconocimiento – distrito Capital Federal”, Fallos: 332:433, sent. del 17 de marzo de 2009.
15. CSJN, “Gottschau, Evelyn Patrizia c/ Consejo de la Magistratura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires s/ amparo”, Fallos: 329:2986, sent. del 8 de agosto de 2006.
16. CSJN, “Hoofst, Pedro Cornelio Federico c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 327:5118, sent. del 16 de noviembre de 2004.
17. CSJN, “Cámara de Comercio, Industria y Producción c/ Administración Federal de Ingresos Públicos”, Fallos: 325:669, sent. del 16 de abril de 2002.
18. CSJN, “Asoc. De Socios Argentinos de la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición”, Fallos: 324:920, sent. del 3 de abril de 2001.
19. CSJN, “Bodegas y Viñedos Rubino Hnos. S.A.C.I.F.I.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad”, Fallos: 322:2780, sent. del 1º de noviembre de 1999.
20. CSJN, “Agnese, Miguel Ángel c/ The First National Bank of Boston s/ acc. de reinc. ley 23.523”, Fallos: 321:3081, sent. del 24 de noviembre de 1998.
21. CSJN, “Nobleza Piccardo SAIC c/ DGI s/ repetición DGI”, Fallos: 321:1812, sent. del 30 de junio de 1998.
22. CSJN, “Hoechst A.G. c/ DGI s/ juicio de conocimiento”, Fallos: 321:1031, sent. del 28 de abril de 1998.
23. CSJN, “Bulascio, Alberto Miguel c/ Ares de Parga, Juan José y otro”, Fallos: 330:2093, sent. del 3 de octubre de 1997.
24. CSJN, “Irizar, José Manuel c/ Misiones, Provincia de s/ Inconstitucionalidad”, Fallos: 319:1934, sent. del 12 de septiembre de 1996.
25. CSJN, “Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI) s/ Ordinario”, Fallos: 318:676, sent. del 4 de mayo de 1995.
26. CSJN, “Dr. García Pinto, José p/ Mickey SA. s/ infracción art. 44, inciso 1, ley 11.683”, Fallos: 314:1376, sentencia del 5 de noviembre de 1991.

27. CSJN, “López López, Luis y otro c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ eximición de inversiones”, Fallos: 314:1293, sent. del 15 de octubre de 1991.
28. CSJN, “Carlos Pascolini SACIFICA c/ DGI s/ impugnación”, Fallos: 314:1088, sent. del 24 de septiembre de 1991.
29. CSJN, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición”, Fallos: 312:2467, sent. del 19 de diciembre de 1989.
30. CSJN, “Vega, Andrés Roberto y otro c/ Inst. Nac. De Vitivinicultura s/ ac. de inconst.”, Fallos: 311:1565, sent. del 23 de agosto de 1988.
31. CSJN, “Eduardo Loussinian S.A.C.I.F.I.A.”, Fallos: 305:1353, sent. del 13 de septiembre de 1983.
32. CSJN, “Refinerías de Maíz”, Fallos 259:141, sent. del 10 de julio de 1964.
33. CSJN, “Cine Callao”, Fallos: 247:121, sent. del 22 de junio de 1960.
34. CSJN, “Giménez Fauvety, Raúl y Otros”, Fallos: 239:157, sent. del 30 de octubre de 1957.
35. CSJN, “Ocampo, Carlos Vicente”, Fallos: 234:129, sent. del 2 de marzo de 1956.
36. CSJN, “Fox Film de la Argentina S.A. c. Estado Nacional Argentino s. Repetición (Réditos)”, Fallos: 232:52, sent. del 23 de junio de 1955.
37. CSJN, “Warner Bros. Pictures Inc. y otras c/ Dirección General de Impuesto a los Réditos”, Fallos: 221:644, sent. del 20 de diciembre de 1951.
38. CSJN, “Motion Pictures Export Corporation c/ Fisco Nacional (DGI) s/ demanda contenciosa”, Fallos: 221:661, sent. del 20 de diciembre de 1951.
39. CSJN, “Ganadera e Industrial Ciriaco Morea S.A. c/ Provincia de Córdoba”, Fallos 210:172, sent. del 27 de febrero de 1948.
40. CSJN, “Mario B. Gaviña c/ Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 209:431, sent. del 4 de diciembre de 1947.
41. CSJN, “Ana Masotti de Busso y otros c/ Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 207:270, sent. del 7 de abril de 1947.
42. CSJN, “Metro Goldwyn Mayer de la Argentina S.A. c. Dirección General del Impuesto a los Réditos”, Fallos: 201:117, sent. del 9 de marzo de 1945.
43. CSJN, “Pedro Inchauspe Hermanos c/ Junta Nacional de Carnes”, Fallos 199:483, sent. del 1º de septiembre de 1944.

44. CSJN, “Soc. Warner Bros. Pictures Inc. y otros c. Nación”, Fallos: 190:374, sent. del 22 de septiembre de 1941.
45. CSJN, “Avico, Oscar Agustín c/ De la Pesa, Saúl G.”, Fallos 172:21, sent. del 7 de diciembre de 1934.
46. CSJN, “Ercolano, Agustín c/ Lantieri Renshaw, Julieta”, Fallos: 136:161, sent. del 28 de abril de 1922.
47. CSJN, “Rougès y Rougès c/ Provincia de Tucumán”, Fallos: 101:81, sent. del 27 de diciembre de 1904.
48. CSJN, “Hileret y Rodríguez c/ Provincia de Tucumán”, Fallos 98:20, sent. del 5 de septiembre de 1903.

**FALLOS DEL SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA CIUDAD
AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES**

1. STJCABA, “Salgado, Graciela B. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”, sent. del 21 de noviembre de 2001.

**FALLOS DEL SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA PROVINCIA
DE NEUQUÉN**

1. TSJ Neuquén, “Chechi, Orlando c/ Instituto de Seguridad Social de Neuquén”, sentencia del 6 de julio de 1999.

**FALLOS DE LA CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL DE LA CAPITAL FEDERAL**

1. CNACAF, Sala V, “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) c. DGI”, sent. del 12 de julio de 2011.
2. CNACAF Sala IV, “Fiat Concord S.A. (TF 16778-I) c/ DGI”, sent. del 21 de marzo de 2006.
3. CNACAF, Sala V, “Akapol S.A. (TF 20985-I) c/ DGI s/”, sent. del 9 de marzo del año 2005.

4. CNACAF, Sala V, “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos Título 5 Ley 25063 s/ Proceso de Conocimiento”, sent. del 13 de febrero de 2002.
5. CNACAF, Sala V, “Lindberg Argentina S.A.”, sent. del 17 de septiembre de 2001.
6. CNACAF, Sala II, “The Associated Press”, sent. del 12 de marzo de 1996.

**FALLOS DE LA CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CIVIL,
COMERCIAL Y PENAL ESPECIAL Y EN LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO**

1. CNA, “Fox Film de la Argentina S.A. c/ Estado Nacional Argentino s/ repetición (réditos), sent. del 18 de febrero de 1955.

FALLOS DEL JUZGADO FEDERAL DE RÍO CUARTO

1. J.F. Río Cuarto, "Rappen Automotores S.A. c. AFIP-DGI", sent. del 13 de marzo de 2007

FALLOS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

1. TFN, Sala B, “Mera, Miguel Ángel”, sent. del 11 de noviembre de 2009.
2. TFN, Sala E, “Tevelam S.R.L. s/ rec. de apelación”, sent. del 16 de noviembre de 2007.
3. TFN, Sala A, “Miguel Pascuzzi e Hijos S.A. s/ recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”, sentencia del 14 de septiembre de 2004.
4. TFN, Sala B, “Gutiérrez y Belinsky S.A.C.I.A.”, sent. del 12 de julio de 2004.
5. TFN, “ECSA S.A. s/ recurso de apelación -impuesto a las ganancias y su acumulado sobre impuesto al valor agregado”, sent. del 5 de agosto de 2003.
6. TFN, Sala A, “Akapol S.A. (TF 20985-I) c/ DGI s/”, sent. del 8 de julio de 2003.
7. TFN, Sala D, “Fiat Concord S.A. (TF 16778-I) c/ DGI”, sent. del 16 de octubre de 2002.

8. TFN, Sala A, “The Associated Press c. Dirección General Impositiva”, sent. del 25 de junio de 2001.
9. TFN, Sala D, “Muscariello Hnos S.A.”, sent. del 22 de febrero de 2000.
10. TFN, Sala A, “United Press International Inc. Suc. Arg.”, sent. del 9 de agosto de 1999.

FALLOS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

1. TJUE, “Grünewald”, caso C-559/13, sent. del 24 de febrero de 2015.
2. TJUE, “Van Caster”, caso C-296/12, sent. del 9 de octubre de 2014.
3. TJUE, “Petersen”, caso C-544/11, sent. del 28 de febrero de 2013.
4. TJUE, “Comisión vs. Portugal”, caso C-493/09, sent. del 6 de octubre de 2011.
5. TJUE, “Accor”, caso C-310/09, sent. del 15 de septiembre de 2011.
6. TJUE, “Meilicke”, caso C-262/09, sent. del 30 de junio de 2011.
7. TJUE, “Haribo/Salinen vs. Austria”, casos acumulados C-436/08 y C-437/08, sent. del 10 de febrero de 2011.
8. TJUE, “Comisión vs. Italia”, caso C-540/07, sent. del 19 de noviembre de 2009.
9. TJUE, “Persche”, caso C-318/07, sent. del 27 de enero de 2009.
10. TJUE, “Papillon”, caso C-4818/07, sent. del 27 de noviembre de 2008.
11. TJUE, “Renneberg”, caso C-527/06, sent. del 16 de octubre de 2008.
12. TJUE, “Comisión vs. España”, caso C-248/06, sent. del 13 de marzo de 2008.
13. TJUE, “Suecia vs. A”, caso C-101/05, sent. del 18 de diciembre de 2007.
14. TJUE, “Vogten”, caso C-464/05, sent. del 25 de octubre de 2007.
15. TJUE, “Twoh”, caso C-184/05, sent. del 27 de septiembre de 2007.
16. TJUE, “Comisión vs. Bélgica”, caso C-522/04, sent. del 5 de julio de 2007.
17. TJUE, “Rewe Zentralfinanz”, caso C-347/04, sent. del 29 de marzo de 2007.
18. TJUE, “Comisión vs. Dinamarca”, caso C-150/04, sent. del 30 de enero de 2007.
19. TJUE, “Test Claimants in the FII Group Litigation”, caso C-446/04, sent. del 12 de diciembre de 2006.
20. TJUE, “Turpeinem”, caso C-520/04, sent. del 9 de noviembre de 2006.
21. TJUE, “Cadbury Schweppes”, caso C-196/04, sent. del 12 de septiembre de 2006.
22. TJUE, “Scorpio”, caso C-290/04, sent. del 3 de octubre de 2006.

23. TJUE, “Walter Stauffer”, caso C-386/04, sent. del 14 de septiembre de 2006.
24. TJUE, “Skandia”, caso C-422/01, sent. del 26 de junio de 2003.
25. TJUE, “Danner”, caso C-136/00, sent. del 3 de octubre de 2002.
26. TJUE, “Vestergaard”, caso C-55/98, sent. del 28 de octubre de 1999.
27. TJUE, “Schumacker”, caso C-279/93, sent. del 14 de febrero de 1995.
28. TJUE, “Bachman”, caso C-204/90, sent. del 28 de enero de 1992.

DICTÁMENES DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

1. PGN, “Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) C/DG)”, M. 1328, L. XLVII., dict. del 4 de marzo de 2013.
2. PGN, “Akapol S.A. (TF 20985-I) C/ DGI”, S.C. A.679, L.XLII), dict. del 2 de febrero de 2009.
3. PGN, “Hermitage S.A. c/ PEN (M° EYOSP) Título 5 Ley 25.063 s/ Proceso de Conocimiento. Recurso Extraordinario”, S.C. H. 442, L. XXXVIII, dict. del 4 de noviembre de 2003.
4. PGN, “Tevelam SRL (TF 22427-A) c/ DGA”, T. 317. XLVI, dict. del 6 de mayo de 2001.
5. PGN, “Asociación de Socios Argentinos de la OTI c/ Dirección General Impositiva s/ Repetición D.G.I.”, A. 124. XXXIV, dict. del 22 de junio de 2000.