

PUBLICACIÓN
SEMESTRAL



INDICE

Editorial	Pág. 2 - 3
La gravabilidad de los ingresos provenientes de exportaciones en el impuesto a los ingresos brutos en la provincia de misiones	Pág. 4 - 20
Consideraciones del sector industrial de misiones y medidas gubernamentales pertinentes	Pág. 21 - 32
¿Cuándo estaríamos en condiciones de distribuir ganancias?	Pág. 33 - 42
La codificación europea, influencia en la codificación latinoamericana e impactos en materia contable.	Pág. 43 - 63
Introducción a la competitividad sistémica y la influencia del tipo de cambio real en las exportaciones	Pág. 64 - 74
Modificación de la ley del impuesto a las ganancias y su impacto en el haber jubilatorio	Pág. 75 - 83
ASUNTOS CONTABLESEN ASUNTOS JURIDICOS. Hacia un acercamiento conceptual con nuestros amigos del Derecho. Segunda Parte: Causas Laborales	Pág. 84 - 95

SEGUIMOS CAMINANDO JUNTOS ...

EStamos presentando el segundo número de nuestra revista de divulgación técnica profesional.

El primer número fue muy bien recibido y con orgullo debemos decir que trascendió las fronteras de nuestra propia matrícula, llegando a muchos otros colegas y Consejos Profesionales de distintas jurisdicciones.

En esta nueva entrega compartimos una mayor cantidad de artículos, aportados por colegas de distintas ramas y especialidades, que estimamos serán de interés y utilidad para quienes comparten ámbitos de desarrollo profesional, experiencias o investigaciones en tales temáticas.

También queremos contarles que a partir de éste número y los siguientes, a través del diseño de cada una de las tapas de E-KO-DIVULGANDO, iremos compartiendo distintos paisajes de nuestra hermosa provincia y de ese modo materializar desde la imagen, el sentido regional y local que pretendemos dar a nuestra publicación semestral.

Queremos también agradecer muy especialmente a quienes se han desempeñado como evaluadores de los artículos de esta convocatoria, porque sabemos el esfuerzo, sobre todo en tiempo, que implica la tarea de lectura y evaluación.

En esta oportunidad integran la publicación siete (7) artículos que fueron destacados por los comités evaluadores, como aportes de calidad y de interés, que abordan temáticas actuales.

Inicia este número el contador y especialista en tributación, **Carlos Emmanuel WEKWERT**, planteando una cuestión

controvertida en el ámbito provincial: *¿Es jurídicamente pertinente que la provincia de Misiones grave los ingresos provenientes de las exportaciones?*

Las colegas **Antonella ALIPRANDINI** y **Anabel CAPASSO**, nos acercan parte de un estudio que han realizado entorno al sector industrial, describiendo las políticas públicas provinciales más relevantes e indicadores estadísticos relacionados.

El equipo conformado por **Daniel S. GARCIA**; **Julieta De GIROLAMI**; **Fernando OLIVERA** y **Paola YACHUK**, desde aportes jurídicos y contables nos ilustran sobre *¿cuándo estaríamos en condiciones de distribuir ganancias?*

También las contadoras e investigadoras **Lily BLEY** y **María Soledad RICATTI**, comparten parte de una investigación y nos comentan sobre la codificación europea y su influencia en la codificación latinoamericana e impactos en materia contable.

A su turno los economistas **Darío Ezequiel DIAZ** y **Betina ALVAREZ**, comparten un análisis desarrollado en torno al concepto de competitividad, a partir de la evolución del tipo de cambio real y del tipo de cambio multilateral entre Argentina y Estados Unidos y entre Argentina y Paraguay.

La colega **Patricia BRITES** nos presenta su opinión en torno a las modificaciones de la ley del impuesto a las ganancias y su impacto en el haber jubilatorio.

Y por último se presenta la segunda parte del artículo de los colegas **Diego VILLAMAYOR** y **Mariana VILLAMAYOR NERCOLINI**, en torno la actuación en la justicia de los profesionales en ciencias económicas, en esta oportunidad relacionados con casos del fuero laboral.

Esperamos que todos estos valiosos aportes de colegas de nuestro Consejo Profesional,

puedan contribuir y colaborar en la actuación cotidiana de cada uno de los lectores, entendiendo que, si bien la revista tiene un formato distinto, también es parte de nuestro sistema de formación profesional continua.

Hasta el próximo número...

GRISELDA GABALACHIS – JORGE C. CACERES

**COMISION DE EDUCACION
CPCEM**



LA GRAVABILIDAD DE LOS INGRESOS PROVENIENTES DE EXPORTACIONES EN EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS EN LA PROVINCIA DE MISIONES

WEKWERT, Carlos Emmanuel

Contador Público

Especialista y Asesor Tributario

Socio fundador del estudio WB

Docente

Matrícula N° 2422 Ley I – N°34



RESUMEN

Conforme el artículo primero de la Constitución Nacional, nuestro país adoptó una forma federal de gobierno, donde las provincias son reconocidas como entidades autónomas preexistentes al Estado Nacional, conservando todo el poder no conferido a ésta. Por ello, las provincias pueden establecer impuestos locales siempre que no sean contrarios a la Constitución.

De este modo, se crearon impuestos provinciales sobre los Ingresos Brutos cuya estructura responde al “proyecto uniforme” elaborado por la Secretaría de Hacienda de la Nación en el año 1978.

En general, las provincias han definido su estructura tributaria de modo tal de no interferir con los ingresos provenientes de exportaciones, evitando entrometerse en aquellas potestades conferidas exclusivamente al Estado Nacional. No obstante, la provincia de Misiones constituye una excepción a esta generalidad, ya que ha eliminado la exclusión de objeto a las exportaciones generando consecuentemente su gravabilidad.

La gravabilidad de las exportaciones ha generado controversias que giran en torno a la interpretación del articulado normativo en lo que a la naturaleza del hecho imponible respecta: ¿Es jurídicamente pertinente que la provincia de Misiones grave los ingresos provenientes de las exportaciones? Esta controversia constituye el origen de una serie de interrogantes que motivan el abordaje del tema.

PALABRAS CLAVES

Impuestos; Ingresos Brutos; Gravabilidad Exportaciones;

1 - Potestades Tributarias en Argentina

En los países como Argentina, que están compuestos por unidades autónomas que ostentan potestad tributaria (Provincias o Estados), se han establecido sistemas para distribuir dichas facultades a los efectos de evitar efectos nocivos en la economía, como podría ser la doble o múltiple imposición (interna o incluso externa).

Conforme el artículo primero de la Constitución Nacional, la República Argentina adoptó una forma federal de gobierno, donde las provincias son reconocidas como entidades autónomas preexistentes al Estado Nacional conservando todo el poder no conferido a ésta. En esta línea, y conforme a la regulación del Congreso, las provincias pueden establecer impuestos que graven la riqueza producida en su territorio en la medida que no resulten contrarios a la Constitución.

El poder tributario provincial se encuentra limitado por la misma Constitución Nacional, de la cual surge que los impuestos indirectos son concurrentes entre el Estado Nacional y las provincias, ya que esta facultad no ha sido delegada exclusivamente. Salvo en lo que respecta a los gravámenes de importación y exportación que son exclusivamente nacionales. Facultad que deriva del artículo 75, punto 1 de la Carta Magna al afirmar que "Corresponde al Congreso legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las

evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación". Reforzado ello por lo establecido en los artículos 75 inciso 13 –"Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí"- y 125 - "las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior;(...)" -

Por su parte, los impuestos directos son exclusivamente provinciales. No obstante, el Estado Nacional podrá tener facultades sobre ellos excepcionalmente (siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan) y por un plazo limitado. Esta facultad surge también del art. 75 de la Constitución Nacional, donde en su inc. 2 establece que corresponde al Congreso: "imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan".

Cabe remarcar lo interpretado por la Corte Suprema en "Bouzas H. y Cía. S.A. c/



MCBA" : "La concesión al Congreso

Nacional del poder de sujetar a determinadas reglas al comercio interprovincial e internacional, así como la correlativa prohibición que dispone al artículo 108 de la Ley Fundamental, ciertamente no implican la abdicación total del poder tributario provincial sobre aquellas actividades; tales materias admiten el ejercicio conjunto y simultáneo de la potestad legislativa nacional y provincial, sin que de esa circunstancia derive violación de principio o precepto jurídico alguno, siempre que ambas actúen respetando las limitaciones que la constitución impone”

2 – El Impuesto a los Ingresos Brutos

Las provincias argentinas, haciendo uso de sus facultades conservadas, han establecido un impuesto a las ventas cuya estructura responde al “proyecto uniforme” elaborado por la Secretaría de Hacienda de la Nación en el año 1978. Este impuesto se denomina “impuesto a los ingresos brutos” cuyo hecho imponible (prácticamente sin diferencias entre las jurisdicciones) se enuncia como “El ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locación de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste y lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, y todo otro de similar

naturaleza)”. Salvo en casos de excepción, la base imponible se conforma por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal.

Por lo tanto, jurídicamente el hecho imponible se integra por:

- El ejercicio efectivo de una actividad prevista en la norma (comercio, industria, profesión, oficio, etc. O cualquier otra a título oneroso) cualquiera sea el resultado económico.
- La habitualidad, que implica una reproducción continuada en forma que acredite un propósito de permanencia en la modalidad elegida y cierta organización en el “negocio actividad lucrativa” emprendidos, lo que excluiría aquellas actividades eventuales o asiladas siempre que no constituyan actividades conexas a las habituales desarrolladas por el sujeto ya que las mismas se considerarían habituales;
- La existencia de lucro amén de que las actividades impliquen onerosidad. Se debe tener presente que el lucro y la onerosidad no son términos equivalentes, toda vez que conforme el derecho común, habrá acto oneroso cuando por una prestación exista contraprestación. En tanto el lucro, se vincula con la intención del sujeto de obtener un rédito por intermedio del acto oneroso, aunque así no lo hiciera. Tal y como lo indica la norma, no obsta a su gravabilidad el resultado económico obtenido;

- La existencia de sustento territorial, que implica el desarrollo de la actividad dentro de los límites geográficos de la jurisdicción, y justifica el ejercicio de la potestad tributaria. Esta territorialidad puede ser compartida en el caso de actividades que se ejerzan en más de una jurisdicción y precisamente allí es donde el Convenio Multilateral emerge como un remedio a la doble o múltiple imposición interna.



3 - Naturaleza del Impuesto a los Ingresos Brutos

Tal y como se ha expuesto en los puntos anteriores, el hecho imponible de este impuesto, está constituido por toda aquella actividad ejercida de forma habitual y a título oneroso en el territorio de la provincia, aunque a los efectos de medir monetariamente la obligación tributaria se tienen en cuenta los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el ejercicio.

Esto significa que, en rigor, estamos frente a un impuesto general a las ventas que se aplica a todas las etapas del ciclo económico aun cuando en alguna etapa

no se haya generado valor o no haya sufrido un proceso de transformación.

Por otro lado, se lo considera un impuesto indirecto, lo cual va en concordancia con lo establecido en la Constitución Nacional en cuanto a la distribución de potestades tributarias.

Si bien en la práctica pareciera estar claro cuando un impuesto es directo y cuando indirecto, doctrinariamente existen dispares formas de conceptualizarlo. Valdés Costa sostiene que “es indiscutible la existencia de dos grupos de impuestos bien diferenciados, reconocida por todos los autores (...)”: por un lado, los impuestos personales, o subjetivos, a la renta y al patrimonio, y por otro, los impuestos reales u objetivos, al consumo de carácter general o específico. La diferencia en la fundamentación de esta dicotomía –entre impuestos directos e indirectos- es una “discrepancia puramente teórica que no permite negar esa realidad”.

En este sentido, Villegas expone una acertada forma de distinguir a los impuestos directos de los indirectos: la aptitud económica de los obligados a tributar (capacidad contributiva) se exterioriza por circunstancias o situaciones de tipo objetivo. Las formas de exteriorización son diversas, pero pueden dividirse en dos modalidades diferenciadas: inmediatas y mediatas.

La exteriorización puede ser inmediata cuando existen circunstancias o situaciones objetivas que revelen en forma bastante aproximada un determinado nivel de riqueza (posesión

de patrimonio, percepción de renta, incremento patrimonial) y los impuestos que recogen esta circunstancia son los directos, con prescindencia de su posibilidad de traslación.

En otros casos, la exteriorización es mediata, ya que las circunstancias o situaciones objetivas que se tienen en cuenta, hacen solamente presumir un determinado nivel de riqueza, pero con un nivel de aproximación inferior a los casos de exteriorización inmediata (son indicios). Así, la producción de venta de bienes, el suministro de servicios, la adquisición o consumo de bienes o servicios, el ejercicio de actividades o profesiones con fines de lucro, la realización de actos o negocios jurídicos documentalmente exteriorizados, son signos indiciarios de capacidad contributiva, siendo entonces impuestos indirectos.

4 - El Hecho Imponible y Los Ingresos Provenientes de Exportaciones

La controversia gira en torno a la legitimidad de la gravabilidad de los ingresos provenientes de exportaciones por parte de la provincia de Misiones, a la luz de lo establecido por la Constitución Nacional en lo que a distribución de facultades respecta –C.N. Art 75 y 126- y en virtud a lo normado por la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales –Ley 23.548-.

La corte ha tenido distintos puntos de vista en casos donde el alcance de la potestad

tributaria de las provincias era cuestionada en el Impuesto a las Actividades Lucrativas – el antecesor del actual Impuesto a los Ingresos Brutos-. Es así que en el caso Indunor S.A. c/ Provincia de Chaco , expresó que “es facultad propia de las provincias elegir el método adecuado para la determinación del impuesto, siendo válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales y no se imponga con motivo o como requisito para permitir la salida de los productos del ámbito territorial, con prescindencia de que se los destine al consumo o elaboración, dentro o fuera de la República (...)”, criterio que se mantuvo en casos subsiguientes.

Del mismo modo, pero en el caso de tasas municipales -cuya base imponible es prácticamente la misma al del Impuesto a los Ingresos Brutos, razón que hace válido el análisis- se expidió en el caso “Coplinco Cía. Platense de Ind. y Com S.A. c/ Municipalidad de Lanús” expresando que “(...) el cómputo de las ventas al exterior responde a la finalidad de determinar equitativamente la capacidad de contribución de la sociedad actora.”

Parte de la doctrina, como Enrique Bulit Goñi y Rodolfo Spisso entienden que nada obsta desde el punto de vista constitucional a la gravabilidad de las exportaciones por parte de las jurisdicciones locales. Incluso explica este último autor, que aun cuando el tributo provincial a los productos elaborados tenga incidencia económica sobre el precio de los productos que se exporten, al integrarse su base imponible

con las ventas tanto locales como realizadas al exterior, no autoriza a considerarlo como un impuesto al comercio internacional, ni implica interferir en la política exportadora llevada a cabo por el gobierno nacional.

En el mismo sentido, Christian Canova la territorialidad del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos sólo se aplica sobre el hecho imponible, no así sobre su base imponible. La ley precisa que la actividad se debe desarrollar en las jurisdicciones locales, pero nada establece sobre la territorialidad de los ingresos.

La única justificación a ello, radicaría en una –a mi criterio, errónea- apreciación segregada y literal de los elementos que conforman la estructura del tributo: una interpretación que consiste en escindir los elementos que conforman la estructura del tributo, analizando cada uno de ellos de manera literal.

Entonces, si la hipótesis legal condicionante en el Impuesto a los Ingresos Brutos se integra por el ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en la norma, por más que la base imponible del impuesto se calcule sobre los ingresos brutos obtenidos en el período, no habría colisión entre potestades tributarias, ya que ambos conceptos (base imponible y hecho imponible) constituyen elementos independientes. Considerándose, por tanto, que la provincia se limita únicamente a gravar una actividad ejercida en su territorio, y que los ingresos por ventas son solamente una forma de medir esa actividad.

Siguiendo este criterio, podemos observar que el verbo que describe el elemento material del hecho imponible en la norma es “ejercer” y no “vender” (de hecho, la norma nada dice sobre la obtención de ingresos en su descripción). Entonces a un exportador le bastaría con desarrollar total o parcialmente una actividad dentro de la jurisdicción de la provincia de Misiones para que se encuentre gravado. Si el producto de esa actividad se destina al mercado externo o no, excede –según este criterio- a la gravabilidad de la actividad y sólo importaría a los efectos de calcular la base imponible.

Adviértase como interpretar una norma tributaria de manera literal y sin tener en cuenta todos los elementos que conforman la estructura del tributo puede conducirnos a una lectura sesgada de su naturaleza.

Es por ello que, aunque parte de la doctrina excluye acertadamente como componente del hecho imponible a los elementos de mensuración (léase base imponible), no es menos cierto que éste puede esconder elementos tipificantes del tributo, por lo que ignorarlo necesariamente nos conduciría a una lectura errónea sobre la naturaleza del impuesto.

En este sentido, Jorge Tejerina entiende que una cosa es la materia gravada, es decir el fenómeno económico sobre el cual recae la tributación, y otra muy distante es la configuración jurídica del hecho imponible. Obviamente que “ingresos brutos” en su aspecto cuantitativo, es decir el monto total de retribuciones recibidas por la actividad, es

una forma de medición de la magnitud que asume el hecho imponible, esto es la base imponible del impuesto. Pero en su aspecto cualitativo, la capacidad de una “actividad” de generar “ingresos brutos”, refleja el carácter muy particular, que es precisamente al que está dirigido el Impuesto que nos ocupa. Explica el autor que el objeto de nuestro impuesto no es cualquier actividad, sino las que producen ingresos, y esa es una nota constitutiva del hecho imponible.

Giuliani Fon rouge explica que “la naturaleza jurídico-financiera de un impuesto no depende de las palabras de la ley o de la denominación que se le atribuya”. En rigor, y a la luz de la realidad económica, el Impuesto a los Ingresos brutos no es más que un impuesto a las ventas (o si se quiere, un impuesto a los “Ingresos –Brutos- por Ventas”) que al recaer sobre las exportaciones no puede considerársele como algo distinto a un impuesto al comercio internacional.

5 - La Gravabilidad de las Exportaciones y la Ley de Coparticipación Federal

Por otro lado, cabe analizar la pertinencia de la gravabilidad de las exportaciones a la luz de la ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales N°23.548.

Mediante esta Ley, las provincias se obligaron a aceptar las disposiciones que establece la norma sin limitaciones ni reservas –Art. 9 Inc. a) – y a ajustar el Impuesto a los Ingresos Brutos a ciertas

características básicas –Art. 9 Inc. b) punto 1-.

Precisamente en lo que respecta a este último punto, se establece entre otras características, que “Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza);” Pero nada establece la norma sobre la gravabilidad las actividades de exportación o los ingresos que ellas generan. En principio, si la norma no la excluye explícitamente, quedarían las exportaciones bajo la órbita de la gravabilidad de las provincias, pero de antemano también lo estaban las actividades conexas entonces ¿Por qué la ley de Coparticipación Federal otorgó a las provincias la “posibilidad” de gravar las actividades conexas al transporte internacional, si de hecho ya contaban con ella? ¿Es una forma de excluir del ámbito de la gravabilidad a la actividad exportadora?

Enseña Bulit Goñi que la redacción de la norma obedeció a la naturaleza constitucional de los eventuales óbices que, en aquel momento, se planteaban frente al intento provincial de gravar actividades conexas a las exportaciones. Y que por lo tanto se puede argumentar que la restricción de gravar los ingresos provenientes de las ventas de productos al exterior no ha sido colocada expresamente en la ley de coparticipación de impuestos, pero una interpretación sistemática y razonable nos permite concluir que no era necesario prohibir que el impuesto alcanzara los ingresos provenientes de las ventas al exterior, pues ello estaba consensuado

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

expresamente entre todas las jurisdicciones provinciales.

De hecho, las distintas jurisdicciones desde conformado el acuerdo hasta la actualidad, no han gravado las exportaciones (salvo, como se sabe Misiones desde el 2006). Por lo que han explicitado el acuerdo en sus propias legislaciones, al exentuar -o en su caso, no gravar- la actividad exportadora.

En este sentido Dos Santos y Velasco Carabajal, explican precisamente que los antecedentes históricos y normativos muestran claramente que la decisión de no gravar las exportaciones fue consagrada:

a) en la legislación tributaria local de cada provincia; y

b) en la ley 22.006, al modificar el art. 9º de la ley de coparticipación, y su sucesora, ley 20.221, que ha sido mantenido, actualmente, en la 23.548.



Cabe hacer una última apreciación sobre la Ley 23.548: En la reforma constitucional del año 1994, se incorporó el inciso 2 del artículo 75, que establece como atribución del Congreso de la Nación la implementación de “una ley convenio” que “sobre la base de acuerdos

entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos”. Por lo tanto, la Ley de Coparticipación adquiere rango constitucional ya que, hasta la fecha, no se ha establecido una nueva ley convenio que reemplace a la Ley 23.548, pero la misma permanece vigente ya que en su artículo 15 se establece que “...su vigencia se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente”.

6 - Jurisprudencia

Uno de los casos emblemáticos sobre la materia es “Henter Industrial y Comercial SA y otros c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad”. En la misma, la actora planteó que la normativa de la Provincia de Misiones violaba el punto 1 del inc. b) del art. 9º de la ley 23.548 (Coparticipación Federal de Impuestos), el Código Aduanero, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento y la Constitución Nacional en sus arts. 10, 11, 12, 14, 16, 17, 28, 31, 75 (incs. 11, 10 y 13), 121 y 126.

Con respecto a dicha causa, la Corte Suprema de Justicia de la Nación desestimó la existencia de competencia originaria haciendo suyo el dictamen de la procuradora Laura Monti (29-6-06), en el cual expresó que “contra las leyes y decretos locales que se califican de ilegítimos, caben tres procedimientos y jurisdicciones según la calidad del vicio imputado: a) si son violatorios de la

Constitución Nacional, tratados con las naciones extranjeras, o leyes federales, debe irse directamente a la justicia nacional; b) si se arguye que una ley es contraria a la Constitución provincial o un decreto es contrario a la ley del mismo orden, debe ocurrirse a la justicia provincial; y c) si se sostiene que la ley, el decreto, etc., son violatorios de las instituciones provinciales y nacionales debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial, y en su caso, llegar a la Corte por recurso extraordinario (Fallos: 311:2154, entre otros)” (...) “Considero que en el sub examine se presenta el último de los supuestos enunciados, por lo que el proceso debería tramitar ante la Justicia de la Provincia de Misiones, en virtud de la naturaleza difusa de nuestro control de constitucionalidad...” .

En el mismo sentido se pronunció la Corte en el caso “Molinos Cabodi Hnos. S.A. c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa de certeza”. En el mismo, la sociedad objeto a la demandada la inclusión en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos las operaciones de exportación que efectuó a través de la Aduana de Puerto Iguazú, por entender que ello resulta contrario a diversas normas federales, así como a precedentes de la Corte.

Indica que su actividad principal es la molienda de trigo que efectúa en sus plantas ubicadas en el Partido de Rojas, Provincia de Buenos Aires –lugar donde también tiene su administración central y los depósitos de almacenamiento–, desde donde vende sus productos a todo el país y al exterior; durante los períodos

involucrados realizó exportaciones a la República Federativa de Brasil por medio de la Aduana de Puerto Iguazú pero que la pretensión fiscal de la demanda, formulada por su Dirección General de Rentas resulta improcedente en tanto no ejerce actividad industrial o comercial alguna que pueda generar ingresos gravados en el impuesto, ni tiene clientes, ni incurre en gastos en dichas jurisdicciones.

La Corte se declaró incompetente para conocer en la causa por vía de su instancia originaria, marcando una diferencia entre esta causa y otras (como el de Aceitera Martínez S.A., que se analizará seguidamente) donde se trataba de productos destinados a la exportación que no se despachaban desde aduanas situadas en la Provincia de Misiones, y las compañías actoras argumentaron que la diferencia de impuesto reclamada por el fisco misionero, producto de intentar gravar la actividad de exportación llevada a cabo en otras jurisdicciones, vulneraba el régimen federal de gobierno. Es decir, el pedido se fundaba exclusivamente en la imposibilidad de reclamar el gravamen por haberse realizado las exportaciones desde una jurisdicción distinta a la que pretende el tributo.

Precisamente otro caso destacado es el mencionado “Aceitera Martínez SA c/Provincia de Misiones s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad” , donde la actora no cuestiona el poder que tienen las provincias para gravar, mediante el impuesto a los ingresos brutos, las exportaciones realizadas desde su propio territorio, sino que se centra en el exceso del ejercicio de esa

potestad al pretender incluir en el tributo la actividad exportadora desarrollada en otros estados, sin ningún vínculo territorial con la Provincia de Misiones. Precisamente, la empresa Aceitera Martínez S.A., efectuaba sus exportaciones desde las aduanas situadas en las provincias de Salta, Santa Fe y Mendoza, así como las de las ciudades de Buenos Aires, Campana, Gualaguaychú, Bariloche, Neuquén y Jujuy, no realizando actividades de producción ni de exportación de sus productos, efectuando únicamente dentro de la jurisdicción misionera la venta de los productos que la firma comercializa.

No obstante, a ello, la provincia de Misiones por aplicación del Convenio Multilateral, reclamaba la incorporación del ingreso proveniente de esas exportaciones como materia imponible del tributo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que este juicio es de su competencia originaria, -ya que el planteo efectuado requiere dilucidar si la pretensión exteriorizada por la Provincia de Misiones implica una extralimitación territorial de su potestad fiscal- dando lugar a la medida cautelar de no innovar solicitada por la actora y ordenando que la Provincia de Misiones, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en la causa, se abstenga de ejecutar el impuesto a los ingresos brutos pretendido.

En el mismo sentido, otro antecedente importante es el de “Alliance One Tobacco Argentina S.A. c. Provincia de Misiones s/acción declarativa de inconstitucionalidad”. En este caso la

sociedad solicita a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que declare la inconstitucionalidad de la pretensión de dicha jurisdicción de incluir en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos las operaciones de exportación que efectuó la empresa en extraña jurisdicción y sin ningún sustento territorial en la provincia. Expresa precisamente que el tabaco lo procesa fuera del ámbito de la provincia de Misiones y lo vende para la elaboración de cigarrillos tanto en el mercado local como a empresas del exterior. Las exportaciones las realiza por medio de las aduanas de Jujuy, Salta, Misiones y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

También en este caso, y valiéndose de los antecedentes del ya analizado “Aceitera Martínez S.A. c. Provincia de Misiones s/acción declarativa de inconstitucionalidad” y “Trivento Bodegas y Viñedos S.A. c. Provincia de Misiones s/acción declarativa de certeza”, convalida la existencia de la competencia originaria y otorga la medida cautelar solicitada.



En los últimos dos casos analizados, no se objeta la potestad tributaria de la

provincia de Misiones en lo que a ingresos provenientes de exportaciones respecta, sino que cuestiona la posibilidad de gravar dichos ingresos cuando las exportaciones se originan en aduanas extrañas a las misioneras cuando no existe vínculo territorial que lo amerite.

Y esto, en palabras de Reyes, no es consecuencia de una aceptación pacífica por parte de los contribuyentes de la fiscalidad de las exportaciones en materia del impuesto de referencia, sino de la propia jurisprudencia de la Corte la cual, a partir del emblemático fallo “Papel Misionero S.A.I.F.C. c. Provincia de Misiones s/acción declarativa”, excluyó de su competencia originaria todos los litigios que refirieran a la ley 23.548, aunque fuera en forma tangencial. Esto ha sido ratificado palmariamente en el fallo “Molinos Cabodi Hnos. S.A.”.

En estos últimos casos presentados, si bien como se analizó, no se objeta la cuestión de fondo, el pronunciamiento pendiente de la CSJN no es menos importante, porque de consentir la pretensión del fisco provincial avalaría la posibilidad de gravar exportaciones, lo que daría lugar a la adecuación masiva de los códigos fiscales de las demás provincias, buscando aumentar su base de recaudación.

De dar curso a la pretensión de los contribuyentes, difícilmente la sentencia definitiva pueda soslayar la cuestión de fondo, quedando de esta manera vedada la posibilidad de gravar las actividades de exportación por parte de la Provincia de Misiones, derivando en una eventual adecuación de su Código Fiscal.

Por ultimo resulta enriquecedor analizar el caso “Abb-Elster S.A. c/ Municipalidad de Lanús s/ Demanda contencioso administrativa” que si bien no versa sobre el Impuesto a los Ingresos Brutos, se refiere a la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene aplicada por la Municipalidad de Lanús, cuyo hecho imponible (desarrollo de actividades comerciales, industriales y de servicio) y base imponible (ingresos por ventas y/o servicios de los contribuyentes) resultan similares al del Impuesto a los Ingresos Brutos .

En este caso, la sociedad pide que se declare la "inconstitucionalidad e ilegalidad provincial" de la tasa por inspección de seguridad e higiene aplicada sobre las exportaciones y se condene a la Municipalidad de Lanús a abstenerse de cobrarla en el futuro.

La Suprema Corte de la Provincia expuso que si la Provincia de Buenos Aires "excluye del gravamen a los ingresos por exportaciones, no puede incluirlos el municipio dentro de la base de medición de la tasa cuestionada", explicando que al aplicar el principio de “país de destino”, con el sano criterio de no “exportar impuestos”, para poder competir en el mercado internacional, se ha previsto en los códigos tributarios provinciales no someter a tributación a las operaciones de exportación, recurriendo a la figura de la exclusión de objeto, otros a la de la exención y otros al no cómputo en la base imponible del tributo". Al mismo tiempo que consideró que las provincias conjuntamente han consagrado su abstención de gravar los ingresos derivados de exportaciones en la Ley

23.548 y acorde a este tratamiento, la Comisión Arbitral, mediante el art. 7° de la res. General 1/2008 -ex resolución general 44/93, ratificada por res. General 49/94; art. 7, resolución 2/2010-, ha dispuesto que los ingresos provenientes de operaciones de exportación, así como los gastos que les correspondan, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible.

7 - Conclusiones

Vemos entonces como la Constitución Nacional Argentina reserva a la administración central las potestades tributarias en materia de comercio exterior. Ello no es casual, ya que la autoridad central en los gobiernos federales, en el marco de sus objetivos de política fiscal, deben velar por la estabilidad macroeconómica donde la herramienta tributaria se erige como un medio fundamental para lograrlo. Va de suyo que no haber distribuido potestades de esta manera implicaría que se produzcan problemas como el de la doble o múltiple imposición internacional y asimetrías geográficas, que generarían interferencias en la concreción de los objetivos planteados en el marco de la política fiscal, obstaculizando el desarrollo económico de los países en general y de los subdesarrollados principalmente.

De hecho, si analizamos el derecho comparado, vemos como en los países occidentales –u occidentalizados- que adoptaron una forma de gobierno federal –como Alemania, Austria, Suiza, Estados Unidos de América, Brasil, México, Venezuela, entre otros- la potestad

tributaria en materia internacional ha sido reservada a su autoridad central.

Pero al gravar los ingresos brutos provenientes de ventas al exterior ¿Existe intromisión por parte de la provincia de Misiones en potestades tributarias reservadas a la Nación?

Al analizar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos adoptado por la provincia de Misiones y las demás jurisdicciones argentinas, advertimos que la hipótesis legal condicionante se integra por el ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en la norma, aunque la base imponible del impuesto se calcule sobre los ingresos brutos obtenidos en el período.

Si ambos componentes de la estructura tributaria -base imponible y hecho imponible- son conceptos independientes, no habría colisión entre potestades tributarias. Por lo tanto, la provincia se limita a gravar una actividad ejercida en su territorio. Pero ¿Son realmente componentes escindibles?; ¿Puede analizarse aisladamente un componente del tributo sin tener en cuenta los demás?

Si bien parte de la doctrina excluye como componente del hecho imponible a los elementos de mensuración (léase base imponible), no es menos cierto que éste puede esconder elementos tipificantes de aquel, por lo que ignorarlo necesariamente nos conduciría a una lectura sesgada de la naturaleza del impuesto.

Tal y como lo explica Giuliano Fonrouge *“la naturaleza jurídico-financiera de un impuesto no depende de las palabras de*

la ley o de la denominación que se le atribuya”.

Independientemente de la definición legal del hecho imponible, entiendo que se advierte claramente que la legislación provincial está colisionando con las atribuciones conferidas a la Nación, al incluir en la materia imponible ingresos provenientes de las operaciones de exportación.

La norma tributaria, legisla sobre hechos económicos que se suscitan en la realidad. El hecho imponible, tipifica una circunstancia fáctica que se produce en el marco de esos hechos económicos. Y esas circunstancias, a la luz de la diversidad léxica, pueden ser descriptas de distintos modos, aunque la realidad sea la misma.

No puede admitirse que, por el modo de redacción de la norma, una provincia grave materia reservada al Estado Nacional, ignorando así su real naturaleza jurídica, financiera y económica.

Por lo tanto, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cualquier caso, seguirá siendo un impuesto a las ventas, independientemente de la definición legal del hecho imponible. Y un impuesto provincial a las ventas que grave operaciones de comercio exterior, será contrario a la Constitución Nacional.

En países donde la Constitución es rígida, toda violación a las garantías y derechos que ella protege, entraña —de hecho— su ilegítima modificación. Para decirlo de otra forma: implica una reforma llevada a cabo mediante procedimiento diferente del por ella expresamente instituido. Tales

violaciones son, por ende, "inconstitucionales", o sea, carecen de validez legal.

Y la gravabilidad de las exportaciones en el Impuesto a los Ingresos Brutos es contrario a la Constitución Nacional porque, como se explicó, más allá de la denominación y la estructura que adopte un tributo local. Si éste grava operaciones de exportación y/o importación, el congreso provincial estaría legislando en materia aduanera y en última instancia estableciendo una suerte de tributos de importación o exportación, cuya facultad se reserva al Congreso de la Nación.

Pero, por otro lado, con la reforma constitucional de 1994, la ley de coparticipación adquirió rango constitucional al incorporar el inciso 2 del artículo 75, que establece como atribución del Congreso de la Nación la implementación de “una ley convenio” que “sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación (...)”. Si bien esa ley convenio aún no ha sido sancionada, en su lugar se aplica la Ley de Coparticipación, por lo que toda norma que sea contraria a ella, también lo será a la Constitución. Y como se ha explicado, los antecedentes históricos y normativos muestran claramente que la decisión de no gravar las exportaciones fue consagrada en Ley de Coparticipación Federal.

La modificación del código fiscal misionero que atrajo al ámbito de la gravabilidad a las operaciones internacionales, ha extralimitado potestades tributarias constitucionales de

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

la provincia, pero también se pudieron haber sobrepasado límites teóricos de la potestad tributaria:

Héctor B. Villegas al referirse sobre los límites del gasto público (es decir, la contrapartida de los recursos públicos) expone el concepto de “Utilidad Social Máxima”, según el cual, el Estado deberá ampliar sus gastos hasta el nivel en que la ventaja social de un aumento de los gastos se vea compensada por el inconveniente social de un aumento correspondiente de las exacciones públicas.

Este concepto de Utilidad Social Máxima, trae implícitamente descripto el límite teórico de la potestad tributaria del Estado, pudiendo definirlo como aquél donde la ventaja social que se genere gracias a la obtención recursos tributarios (que serán utilizados ulteriormente para satisfacer necesidades sociales) se vea compensada por el inconveniente socioeconómico generado por el mismo.

Este límite teórico, se puede ver vulnerado si se generan asimetrías regionales que puedan derivar en un detrimento en el volumen de operaciones internacionales, máxime en una provincia como la de Misiones donde



0% de la frontera es internacional, lo que la hace propicia para operaciones de mercado externo.

Claramente la decisión de la provincia de Misiones de gravar las exportaciones obedece a una cuestión de caja, más que a cuestiones científico tributarias. Ante la necesidad de recursos, ha buscado en aquellos contribuyentes regularmente inscriptos ampliar la base de imposición: Un medio administrativamente más económico y rápido para hacerse de recursos.

Y esta necesidad de recursos tiene su origen principalmente en el sistema de distribución de la masa coparticipable, cuyos porcentajes de distribución secundaria -por la Ley 23.548- se mantienen fijos desde 1988, correspondiendo a la provincia de Misiones el 3,43% -siendo el menor de la región, detrás de Chaco 5,18%, Corrientes 3,86% y Formosa 3,78%-. Lo que en términos de recursos se traduce en \$20.177 de coparticipación per cápita transferidos a la provincia de Misiones durante el año 2017, contra los \$43.929 recibido por Formosa, \$30.707 por Chaco y \$24.964 transferidos a Corrientes por cada habitante.

Indudablemente las necesidades públicas a satisfacer son sensiblemente superiores no solamente por el crecimiento demográfico de la provincia de Misiones – que por la década de 1980 rondaba los 588.977 habitantes y en la actualidad supera ampliamente el millón - sino también por la concepción actual de necesidad pública, donde el Estado asume un papel mucho más activo en la vida socioeconómica de la población en comparación a años anteriores.

Actualmente se vislumbra la posibilidad de una desgravación de exportaciones para ciertos sectores mediante pactos fiscales celebrados con Nación, pero la cuestión de fondo aún debe resolverse por vía judicial. Sin duda, de admitir la gravabilidad de operaciones internacionales, daría lugar a la adecuación masiva de los códigos fiscales de las demás provincias, buscando aumentar su base de recaudación. De dar curso a la pretensión de los contribuyentes, difícilmente la sentencia definitiva pueda soslayar la cuestión de fondo, quedando de esta manera vedada la posibilidad de gravar las actividades de exportación por parte de la Provincia de Misiones, derivando en una eventual adecuación de su Código Fiscal.

El poder judicial es entonces quien puede y debe hacer valer la supremacía de la Constitución, sobre todo en materia tributaria, ya que la correcta aplicación de tributos asegura la productividad de la economía nacional y permite equilibrar el desarrollo de las distintas provincias y regiones.

Pero, ajustándose la norma impositiva a derecho y respetando tanto los límites teóricos como constitucionales de la potestad tributaria, ¿resignaría realmente recursos el Estado Provincial? Quizás a corto plazo la respuesta sea afirmativa. Pero adoptando una política fiscal que tienda a impulsar la industria y el comercio provincial, en el largo plazo los recursos podrían verse incluso incrementados. Aun suponiendo que se instalen industrias que su único objeto sea la producción de bienes para su posterior comercialización en el mercado internacional (caso en el cual no tributarían el Impuesto a los Ingresos Brutos por encontrarse fuera del objeto), éstas necesitarían un conjunto de bienes y servicios de origen total o parcialmente provincial para obtener su producción, que impulsaría la economía regional aumentando la base tributaria total.

BIBLIOGRAFÍA

- Karaben, Raúl E. y Halley Cabrera, Luis M. (2011). El convenio multilateral de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos. Buenos Aires - Ed. Errepar.
- Villegas, Héctor B. (2001). Curso de Finanzas, derecho Financiero y Tributario - 7° Edición. Buenos Aires - Ed. Depalma.
- Bulit Goñi, Enrique. (1986). Imuesto sobre los ingresos brutos. Buenos Aires. - Ed. Depalma.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. (2011). Derecho Financiero. 10° Edición. Buenos Aires - Ed. LA LEY
- Althabe, Mario E. (2010). El Impuesto Sobre los Ingresos Brutos - 4° Edición. Buenos Aires - Ed. LA LEY

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

Bulit Goñi, Enrique G. (1996). *Tributación municipal: dos temas puntuales en torno de la tasa de inspección, seguridad e higiene - Doctrina tributaria-* tomo XVII. Buenos Aires - Ed Errepar.

Spisso, Rodolfo R. (2001). *Derecho constitucional tributario – 3º edición*, ed. LexisNexis. Buenos Aires.

Canova, Christian (2015). *Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos: Tratamiento de los Ingresos Del Exterior en la Argentina - Revista de Administración Tributaria - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-* N°38. p 1-26

Bulit Goñi, Enrique G. (2009). *Constitución nacional y tributación local*. Buenos Aires. ed. Ad-Hoc,

Velasco Carabajal, Aníbal y Dos Santos, Hugo, “Ingresos brutos a las actividades de las exportaciones. Inconstitucionalidad por violación de una normativa de rango superior. Ley 23.548”, ponencia en el VIII Seminario Internacional de Tributos Locales, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 13 y 14 de noviembre de 2008.

Gualtieri, Danilo y Pelozo, Rubén, “El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Concepto de Venta a Consumidor Final” – IV Jornadas Tributarias del NEA – 2013.

Almada, Lorena - “Las exportaciones y su gravabilidad local: fundamentos y principios emergentes” *Periódico Económico Tributario* - abril de 2013 p-3

Reyes, Carlos F., “Jurisprudencia judicial y administrativa” - *Diario de Doctrina y Jurisprudencia “El Derecho”* Universidad Católica Argentina- Buenos Aires, abril de 2017 N° 14.169 - AÑO LV - ED 272.

CONSIDERACIONES DEL SECTOR INDUSTRIAL DE MISIONES Y MEDIDAS GUBERNAMENTALES PERTINENTES

ALIPRANDINI, Antonella P.

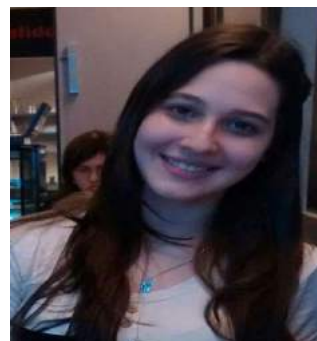
Licenciada en Economía

MP 0025 CPCEM

Docente e Investigadora Universitaria

Asesora Técnica

antoaliprandini@gmail.com



CAPASSO, Anabel C.

Contadora Pública

Docente e Investigadora Universitaria

MP 2613 CPCEM

anabelcapasso@hotmail.com



RESUMEN

En el presente trabajo partiendo de explorar el sistema económico de la provincia de Misiones, nos planteamos como objetivo, presentar en términos estadísticos descriptivos a la actividad económica de Misiones y su comportamiento desde el año 2004 hasta la actualidad. Posteriormente, se enfoca el estudio al sector industrial, describiendo las políticas públicas provinciales más relevantes; y buscando la determinación de los principales problemas productivos a los que se enfrenta actualmente. Para dicho estudio, se aplicó una metodología cuali-cuantitativa mediante triangulación de datos, es decir, que se recurre a información secundaria, observación y entrevistas. De esta forma, se ha observado que no hay información estadística homogénea, con indicadores de actividad económica que sean comparables. No obstante, se pudo describir el comportamiento negativo de algunos indicadores. Por otra parte, cabe también resaltar y describir los importantes avances en materia gubernamental que impactan en la provincia, en pos del desarrollo industrial local. Se podría arribar a la conclusión, que hay problemas inherentes a la configuración económica-política de la provincia y de la nación de la que forma parte, y que su realidad de frontera e interacción, también es algo que ejerce influencia en la temática productiva.

PALABRAS CLAVES

Provincia Misiones - Producción – Industria - Indicadores – Políticas

1. Introducción

La Provincia de Misiones, ubicada en el Nordeste de la República Argentina, posee, 1.267 km. de frontera internacional que significan más del 80% de sus límites; al norte y este limita con la República Federativa de Brasil, al oeste con Paraguay, al sur limita con Corrientes (Argentina) y parte del Brasil.

Como lo aclara el Instituto Provincial de Estadísticas y Censos (2015), debido al dinamismo que caracteriza a este tipo de frontera, se las denomina “fronteras vivas”, ya que se evidencian las fluidas relaciones con los países limítrofes y con Corrientes, vínculos que poseen contradicciones y acuerdos, ventajas y dificultades.

En cuanto a características económicas, se puede mencionar la caracterización hecha por la Subsecretaría de Planificación Económica de la Nación (2016), en donde explica que la estructura de la economía provincial se basa en la producción primaria y en las manufacturas provenientes del procesamiento de productos agropecuarios y forestales. Las actividades agrícolas más destacadas

están asociadas a los cultivos tradicionales como yerba mate, té y tabaco, a su vez, toma mucha relevancia las actividades de índole forestal y turística. También existen otros sectores productivos en Misiones, como el tabaco, la mandioca, la ganadería, la metalmecánica, la industria naval pesada y liviana, esencias y aromáticas, tecnologías de la información y comunicación (TICs), y sistemas basados en conocimientos (SBC), cerámica de obra y rocas ornamentales, apícola, envases y embalajes, gestión del conocimiento, etc.

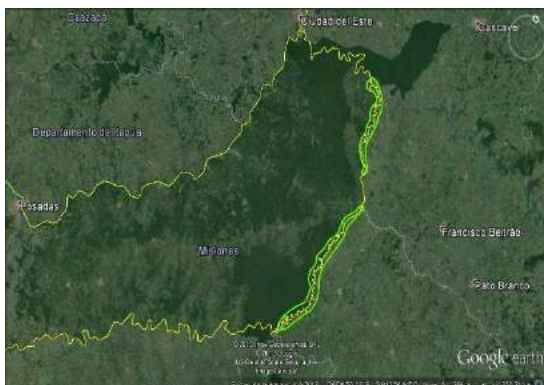
Dada la caracterización previa de la provincia de Misiones, surge la necesidad de explorar el sistema económico provincial, para conocer el marco de actuación dentro del cual está inserta su sociedad.

2. Metodología

Para lograr lo anterior, es necesario recurrir a un marco teórico de referencia, que hará de soporte al presente trabajo, el cual se menciona muy brevemente a continuación.

Siguiendo a Fanelli (2012) resulta muy interesante destacar cómo este autor describe teóricamente, a la anatomía del sistema económico y el desarrollo, respecto de un país.

En primer lugar, al sistema económico la conforman dos partes esenciales llamadas hardware y software, que son las que dan el soporte a las tareas que forman parte de las actividades económicas que se llevan a cabo en el



seno de las organizaciones. Una tercera parte, lo configuran todo ese conjunto de organizaciones. También subraya, que el objetivo de la cooperación económica es producir un excedente mayor de lo que cada agente puede lograr individualmente, y maximizar el crecimiento de ese excedente o valor añadido no es el propósito principal del sistema económico; pues es el desarrollo humano. Pero para evaluar el desempeño económico, se utilizan indicadores como la tasa de crecimiento de la economía, los de estabilidad (para crecimiento sostenido), y los de distribución (para crecimiento inclusivo).

Por otra parte, la actividad económica enfrenta dos restricciones fundamentales que son la escasez material y la incertidumbre de las condiciones del entorno y de cómo actuar sobre él. Es por esto, que la parte del hardware contiene todos los recursos de la economía: los naturales, los humanos, el capital físico y el stock físico de conocimiento (información y tecnología). Todos los recursos mencionados, cuando se combinan dentro de un espacio o geografía, configuran una estructura productiva específica. Pero no hay que dejar de resaltar que, dicha estructura más los recursos disponibles en cada momento son el resultado de la trayectoria seguida por la economía en el pasado.

El software está compuesto por el marco institucional de la economía, que se compone de los derechos de propiedad, las regulaciones, los contratos formales y relacionales, los formatos organizacionales y el régimen de políticas

públicas. Este marco institucional se asienta, a su vez, en la base jurídica (dado por el sistema político) y las pautas culturales (dadas por la interacción social dentro de un proceso evolutivo).

En cuanto a las organizaciones, el autor explica que éstas representan equilibrios cooperativos que surgen de la interacción estratégica de una gran cantidad de agentes, y que además se estructuran en base a modelos organizacionales provistos por el marco institucional. Este proceso de estructuración implica un cambio evolutivo y social. Entonces, la forma en que se solucionan dichos problemas en el proceso de cooperación y conflicto, adoptan gran variedad de modelos organizacionales como los mercados, las organizaciones privadas, las organizaciones públicas y las familias (típicas en una economía capitalista moderna).

Por otra parte, el desempeño de la economía resulta del funcionamiento conjunto del hardware, software y las organizaciones, por lo cual es importante comprender cómo operan los canales de interacción entre los mismos, y de qué manera influyen en el desempeño.

Por otro lado, Fanelli cita a Simon Kuznets (1973) que da una definición de crecimiento económico, (que está en línea con el análisis teórico del sistema económico que ha dado previamente), que se expone a continuación: es “el incremento a largo plazo de la capacidad de ofrecer bienes económicos de diversidad creciente a la población sobre la base de avances tecnológicos y de la puesta en práctica de los ajustes

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

institucionales e ideológicos que el proceso usualmente requiere". (Fanelli, 2012, pág. 87); y subraya que kuznets sostiene que dicho crecimiento implica un cambio estructural de la economía dentro de un proceso donde el predominio de la agricultura cede y tanto el peso relativo de la industria como los servicios se incrementa. Esas transferencias en la estructura sectorial son acompañadas por aumentos en la escala productiva y por cambios en las organizaciones.

Producto del análisis de este marco teórico, se puede extraer, que analizar la configuración de un sistema económico es muy amplio y complejo, debido a la diversidad de elementos a examinar y las respectivas relaciones que surgen entre sí. Para el ámbito provincial de Misiones, se quiere explorar sobre su sistema económico, y siguiendo a Fanelli (2012), se plantea la primera pregunta de investigación: ¿Qué se puede describir acerca de la actividad económica de Misiones, y su comportamiento?

El objetivo del presente trabajo es describir en términos estadísticos a la actividad económica de Misiones y su comportamiento desde el año 2004 hasta la actualidad. Para ello, se utilizará el indicador más comúnmente utilizado para evaluar el crecimiento económico, el Producto Bruto Geográfico (PBG), y luego, se complementará con otros indicadores, de la misma índole, realizando estadísticas descriptivas.

Posteriormente, teniendo en cuenta que Kuznets sostiene que el crecimiento económico, implica un cambio estructural de la economía en un proceso donde se



pasa del predominio de la agricultura a un mayor peso relativo de la industria y los servicios (entendiendo además que son sectores que generan una cantidad importante de valor agregado), surge la necesidad de explorar al sector industrial de la provincia, sin dejar de considerar que los elementos del software también son importantes para el análisis, conforme lo expone Fanelli.

Para lograr esto, se acotará el espectro del análisis y los objetivos serán: Describir las políticas públicas provinciales más relevantes de los últimos 3 años que impactan sobre sector industrial de Misiones y; Determinar los principales problemas productivos a los que se enfrenta actualmente, el sector industrial de Misiones.

La metodología aplicada es cuali-cuantitativa mediante triangulación de datos, es decir, que recurre a información secundaria, observación y entrevistas.

Hipótesis 1: La actividad económica de la provincia de Misiones presenta una tendencia de crecimiento muy reducida desde el año 2004 - hasta la actualidad.

Hipótesis 2: Los principales problemas productivos de Misiones, que actualmente impactan en el sector industria son: la

presión tributaria, los costos laborales y logísticos, la carencia de infraestructura e innovación tecnológica.

3. Resultados

Producto Bruto Geográfico (PBG)

El Instituto Provincial de Estadísticas y Censos (IPEC) de Misiones releva datos acerca del valor agregado de todos los bienes y servicios finales producidos en la provincia. Donde se extrae que la evolución del producto bruto provincial a valores constantes tiene una tendencia creciente, pero con una pendiente mucho más pequeña con respecto a la serie de precios a valores corrientes, ya que ésta última contiene variaciones en el nivel de precios. Si se observa el promedio del crecimiento del PBG a precios de 2004, a lo largo del 2004-2014, se obtiene un porcentaje del 4,5%.

Por otra parte, para dicho periodo de referencia, los sectores con más importancia en el aporte de valor agregado han sido Industria Manufacturera, Comercio mayorista y minorista, Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler, y Transporte, almacenamiento y comunicaciones.

Indicador alternativo de la actividad económica

Dado que actualmente no se cuenta con una serie de datos homogéneos, cuya metodología sea clara, que estén publicados y actualizados, resulta necesario complementar con un indicador compuesto de la actividad económica de Misiones elaborado por Álvarez y Heredia

(2017), el cual con datos relativos a la economía real de fuentes públicas y representativas de cada sector económico (como remuneraciones del sector privado, empleos declarados en el Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA), ventas de hidrocarburos, ventas de cemento, recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Misiones, etc.) brindan un indicador complemento del PBG, y una primera aproximación a la actividad provincial.

Si se observa los puntos referenciales de diciembre para el rango 2005-2016 de este indicador, se obtiene que en promedio anual la actividad ha crecido tan sólo un 2%, mostrando tasas negativas de crecimiento para los años 2008, 2014 y 2016.

Empresas en Misiones

El Observatorio de Empleo y Dinámica Empresarial, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación, mediante los registros administrativos del SIPA, releva indicadores que se refieren al empleo asalariado registrado y a las empresas privadas argentinas. Aquí, las empresas se encuentran categorizadas provincialmente, según donde declaran sus ocupados. Así mismo, quedan exceptuados de estos registros a los trabajadores del sector público, trabajadores en casas particulares, asalariados no registrados, trabajadores por cuenta propia, patrones y trabajo familiar.

Por lo tanto, gracias a este organismo, se puede apreciar el comportamiento de dos características, la cantidad de empresas y

el nivel de empleo registrado, en la provincia de Misiones.

A lo largo de los años 1996-2015, la cantidad de empresas misioneras tuvo una tendencia negativa desde los 90 hasta el año 2002 (periodo donde se percibió los efectos de la mayor crisis macrofinanciera argentina). A partir de ese momento en adelante, se vio una clara recuperación y cambio de signo en dicha tendencia (positiva). Si se lo analiza globalmente, aplicando una línea tendencial lineal, se determina una positiva a lo largo del rango de años analizados. Por otro parte, el promedio anual de crecimiento a lo largo de 1996-2015 fue de un 2,3%, y si se lo quiere hacer comparable con el lapso de tiempo analizado en el PBG (2004-2014), dicha media fue de 3,3% anual.

En cuanto al peso de importancia de los sectores económicos, agrupados en grandes rubros, en la cantidad de empresas misioneras, se puede apreciar que son los más importantes: Servicios, Comercio, Agricultura, ganadería y pesca, e Industria, porque tienen las mayores proporciones de empresas de este tipo en el total.

Si se consideran a las empresas cuya actividad es Industrial, Comercial y de Servicios, se puede estimar el peso relativo del tamaño de las mismas, para los datos disponibles al cierre del año 2015. Donde se destaca que el 93% de las empresas al final de ese año, en Misiones eran Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs), y esto es una característica puntual de la provincia.

Empleo Registrado en el sector privado

El nivel de empleo registrado, presenta una tendencia alcista a partir del año 2002, en el 2009 hay una muy leve caída que coincide con el periodo de crisis financiera mundial del 2008-2009, pero que posteriormente se recupera, hasta el año 2016 donde se registra una caída del 3%, también coincidente con la contracción económica argentina y la asunción del nuevo gobierno electo. Si se visualizan los promedios de crecimiento anual para el periodo 96-16, fue de 3,7% y para el de 04-14, fue de un 4,3%.



Determinando los pesos de los sectores económicos dentro de esta variable, considerando su evolución a lo largo del lapso de tiempo presentado, se puede concluir que los sectores más preponderantes o los que mayor empleo registrado crearon, fueron Servicios, Industria, Comercio y, por último, Agricultura, Ganadería y Pesca.

Entonces, con todo el análisis anterior, se puede concluir que: según el PBG los sectores con más peso son Industria Manufacturera, Comercio mayorista y minorista, Actividades inmobiliarias,

empresariales y de alquiler, y Transporte, almacenamiento y comunicaciones. Si observamos la cantidad de empresas, los sectores que tienen mayor peso son Servicios, Comercio, Agricultura, Ganadería y Pesca, y por último Industria, y si observamos el empleo registrado, los sectores que más generan son Servicios, Industria, Comercio y Agricultura, Ganadería y Pesca. Y acá se nota claramente que las actividades primarias son características de Misiones, pero no se reflejan en la importancia del sector que aporta más al PBG debido a que generan muy poco valor agregado. Más allá de esto, la relevancia de las actividades que brindan servicios, comerciales e industriales, se las debe tener muy en cuenta.

Por otra parte, dado la enorme dificultad de contar con información estadística homogénea, una metodología clara y difundida, con indicadores de actividad económica que sean comparables de alguna región con respecto a otras, resulta muy complicado sacar una conclusión muy próxima a la realidad del comportamiento económico misionero, más aún con la carencia de datos en varios sectores. Lo que sí se puede observar, es el comportamiento negativo de algunos indicadores con respecto al último año, o su quizás bajo crecimiento (si se quiere tomar esta licencia) a lo largo de los periodos considerados, lo que podría afirmar la primera hipótesis, pero desde luego esto no resulta concluyente.

Políticas públicas relevantes que impactan en el sector Industrial de Misiones

Creación del Ministerio de Industria de la provincia de Misiones

El 10 de diciembre de 2015, se crea el Ministerio de Industria provincial, en pos del fomento y la promoción de actividades industriales locales, como el adecuado control legal de la actividad, potenciando la diversificación de las industrias misioneras y las exportaciones de productos con valor agregado. Actualmente, desarrollan varios proyectos como de capacitación, obras de infraestructura olera, navales, oleoquímicos, de laboratorios industriales, entre otros. Un claro ejemplo de sus iniciativas llevadas a cabo es que, se ha tomado la decisión de poner en valor y pronto funcionamiento de los puertos misioneros y la reactivación de la Hidrovía Paraná-Paraguay con fines de fortalecer la competitividad de la Economía de Misiones, según publicaciones hechas por la Prensa del Ministerio en el diario El Territorio (2017). En cuanto al puerto de Santa Ana, se tiene previsto nuevas bases de infraestructura (El Territorio, 2016). Todo esto, tiene que ver como consecuencia de la falta de desarrollo del transporte marítimo tanto misionero como de la región del nordeste argentino.

Ley de Incentivos Nacional

A nivel nacional, y en vistas a la situación macroeconómica del país, se sanciona el 13 de julio del 2016, y se lo publica en el boletín oficial el 1 de agosto, El Programa de Recuperación Productiva mediante la Ley 27.264 (también llamada Ley PyMEs). La cual constituye una herramienta actual cuyo objetivo es el fomento de las empresas pymes

argentinas mediante una serie de medidas tanto tributarias como financieras. La novedad de la misma yace en que se tiene en cuenta a los territorios situados en zonas de frontera. Si bien es una norma nacional, tiene repercusión en Misiones, y es por esto que se la toma en cuenta.

La principal consideración que atañe al objeto de estudio del presente trabajo, es que el Poder Ejecutivo podrá implementar “programas tendientes a compensar a Micro, Pequeñas y Medianas Empresas en las zonas de frontera que este establezca por asimetrías y desequilibrios económicos provocados por razones de competitividad con países limítrofes, para lo cual podrá aplicar en forma diferencial y temporal herramientas fiscales, así como incentivos a las inversiones productivas y turísticas”. El beneficio diferencial será entre un 5 y 15%, en actividades relativas a las economías regionales (art. 10 y 11).



También se establece un Régimen de Fomento de Inversiones para las Micro, PyMEs, principalmente enfocado en beneficios tributarios.

Se puede observar cómo dentro de los problemas productivos, en detrimento del

crecimiento económico provincial, se toma en cuenta a las diferencias que existen con otros países lindantes, el cual resulta un tema relevante a ser tratado, y que además esto genera que se re-abra el debate acerca de cómo hacerlo. Pero hay que destacar que aquí en la ley, se considera compensar una situación, dado los efectos negativos percibidos como asimetrías y desequilibrios económicos generados por razones de competitividad con países vecinos.

Otro significativo avance, es la Resolución General 003/2018 de la DGR, que ha modificado las alícuotas del Impuesto a los Ingresos Brutos, buscando una armonización entre las distintas alícuotas provinciales y un fuerte incentivo a la actividad agrícola e industrial, para mitigar la carga impositiva.

Opiniones de Referentes del Sector Industrial

Para comprender más a fondo, acerca de la problemática y de la influencia de las diferencias existentes con los países vecinos, resulta interesante destacar las opiniones de dos referentes locales (un profesional especializado en actividades industriales misioneras y un empresario del sector maderero) expuestas en abril del 2017, los cuales pueden ser resumidos en los siguientes ítems:

Situación problemática productiva en Misiones y factores determinantes:

- Costo de la mano de obra muy cara en la Argentina, y presión tributaria elevada, lo cual encarece el precio del producto final.

- Falta de actualización y ajustes en las leyes tributarias argentinas y misioneras como la ley de coparticipación y la de ingresos brutos (IIBB) provinciales, que inciden en la presión tributaria. Siendo el IIBB provincial uno de los más altos comparado con el resto de las provincias argentinas.

- Paraguay, por su parte, tiene bajos jornales, bajas cargas sociales, y baja carga tributaria, lo cual lo hace más competitivo.

- Falta de productividad del empresariado misionero, debido a la falta de actualización e innovación de maquinaria y equipos, que aumentan los costos, visión del empresariado muy tradicional, no tiene visión de desarrollo, reacio a mirar hacia adentro de su empresa, falta de capacitación, re-entrenamiento, innovación tecnológica, de incorporación de profesionales.

- Falta de competitividad debido a la falta de inversión en maquinaria y tecnología que podría estar asociada a la precariedad del mercado crediticio, sus limitaciones, y además a condiciones imperantes en la macroeconomía argentina, que está en una fase recesiva, por la cual no puede asegurar un escenario donde se pueda recuperar la inversión o hacer frente al pago de los mismos.

- Alta informalidad en los sectores productivos, que hacen que no planifiquen, no cuenten con información relevante y no controlen.

- Los modelos tradicionales de negocios (adoptados por muchos

empresarios misioneros) están en crisis, por lo tanto, son muy susceptibles a obtener impactos negativos.

- Altos costos logísticos, caracterizados por el transporte terrestre.

- Altos costos eléctricos, y deficiencias en la infraestructura eléctrica en el interior de la provincia, lo que dificulta la producción continua.

En lo relativo a la realidad de frontera de Misiones, las diferencias percibidas con Paraguay puntualmente, en cuanto a tributos y costos, se consideran que impactan en la provincia de manera negativa, ya que la competitividad se ve reducida.

Por otro lado, se podría afirmar la segunda hipótesis, que sostiene que los principales problemas productivos, que actualmente impactan en el sector son: la presión tributaria, los costos laborales y logísticos, la carencia de infraestructura e innovación tecnológica; pero a esto se lo puede ampliar con otros aspectos como costos energéticos, actualización de leyes tributarias, informalidad en el sector, modelos tradicionales de negocios, falta de actualización e innovación de maquinaria y equipos, etc. Además, en Misiones, los costos, la presión impositiva, y las carencias han sido significantes. Es más, las diferencias percibidas con Paraguay, son relativas a tributos y costos lo cual reduce la competitividad.

4. Consideraciones Finales

Con el presente trabajo, se observó que no hay información estadística homogénea, una metodología clara y difundida, con indicadores de actividad económica que sean comparables, por lo cual, resulta difícil, sacar una conclusión acertada sobre el comportamiento económico misionero, más aún con la complicación de la carencia de datos en varios sectores. Lo que sí se pudo obtener, es el comportamiento negativo de algunos indicadores con respecto al último año, o su quizás bajo crecimiento (si se quiere tomar esta licencia) a lo largo de los periodos considerados, lo que podría afirmar una de las hipótesis, pero desde luego esto no resulta concluyente.

Por otra parte, cabe también resaltar, los importantes avances en materia gubernamental que impactan en la provincia, como la modificación del impuesto a los ingresos brutos, la construcción del puerto de Posadas, la Ley Pyme, entre otras, que intentan solucionar parte de los problemas subyacentes.

También se podría afirmar la segunda hipótesis, que habla de los principales problemas productivos industriales, y ampliarla con otros aspectos también relevantes.

De esta forma, se podría arribar a la conclusión de que queda en manifiesto, que hay problemas inherentes a la configuración económica-política de la provincia y de la nación a la que forma

parte, y que su realidad de frontera e interacción, también es algo que ejerce influencia en la temática productiva; por lo tanto, a la hora de considerar alguna solución a la problemática, se deben incluir todos estos aspectos, considerando todas las variables que se extraen de estos contextos, en pos de cumplir con los objetivos de crecimiento económico.

De todas formas, hay mucho trabajo por hacer con el fin de lograr mayor desarrollo provincial, y uno puntual es buscar la forma de aprovechar las fronteras con Paraguay y Brasil, adoptando medidas que fomenten la integración productiva en vez de tomarlas como algo negativo a la luz de las simetrías. Pero la búsqueda de solución efectiva no es nada fácil, dada la cantidad de variables, sectores y agentes que intervienen, y la complejidad que implica a la hora de elaborarla y aplicarla. De todas formas, ya se han dado los primeros pasos, y es cuestión de seguir educando, investigando y trabajando, en busca de la misma.

Bibliografía

Álvarez N. y Heredia Juan L. (2017). Indicador compuesto de actividad para la provincia de Misiones, Asociación Argentina de Economía Política, Bariloche.

Diario el Territorio. (2016) "El pueblo de Santa Ana se espera ante la reactivación del viejo puerto". Noticia del 9/10/2016. Disponible en: <http://www.elterritorio.com.ar/nota4.aspx?c=9189495747285031> y <http://www.industria.misiones.gov.ar/es/n>

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

oticias/noticias-de-interes-del-sector/260-el-pueblo-de-santa-ana-se-esperanza-ante-la-reactivacion-del-viejo-puerto [Consultado el 30/03/2017]

01/08/2016. Disponible en: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/260000-264999/263953/norma.htm>

Fanelli J. M.; (2012). La Argentina y el desarrollo económico en el siglo XXI. ¿Cómo pensarlo? ¿Qué tenemos? ¿Qué necesitamos? Buenos Aires: Siglo Veintiuno. Serie: Fundación OSDE.

Subsecretaría de Planificación Económica. Dirección Nacional de Planificación Regional. Dirección Nacional de Planificación Sectorial. Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas de la Nación. Informes Productivos Provinciales Misiones. Año 1, N°8. 2016.

FUNCIONES DEL MINISTERIO. Disponible en: <http://www.industria.misiones.gov.ar/es/el-ministerio/el-ministerio> [Consultado el 26-11-17]

Instituto Provincial de Estadísticas y Censos. Anuario Estadístico Misiones. 2015.

Instituto Provincial de Estadísticas y Censo. Gran Atlas de Misiones. 2015.

Kusnets, S. (1973). Modern Economic Growth: Findings and Reflections. The American Economic Review. Vol. 63, No. 3, pp. 247-258.

Prensa Ministerio de Industria. Diario El Territorio. "Puertos de Misiones, con relevancia nacional". Noticia del 18/03/2017. Disponible en: <http://www.industria.misiones.gov.ar/es/noticias/noticias/330-los-puertos-de-misiones-toman-relevancia-en-el-orden-nacional> y <http://www.elterritorio.com.ar/m/mnota.aspx?c=3156557339758449> [Consultado el 30/03/2017]

Programa de Recuperación Productiva. Ley 27.264. Boletín Oficial de la República Argentina. Fecha de publicación:

¿CUÁNDO ESTARÍAMOS EN CONDICIONES DE DISTRIBUIR GANANCIAS?¹

GARCIA, Saturnino Daniel.

Contador Público
MP 0101 CPCEM
Postgrado en Administración (I.D.E.A.), Buenos Aires.
Ex docente Universitario
sdanielgarcia@hotmail.com



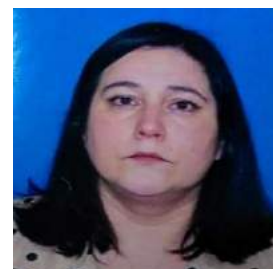
DE GIROLAMI, Julieta Georgina

Contadora Pública.
MP 1272 CPCEM
Analista de riesgo crediticio
Docente Universitaria
julietadegirolami@gmail.com



YACHUK, Paola Valeria.

Contadora Pública.
MP en trámite
Especialista en Vinculación y Gerencia Tecnológica
Docente Universitaria
paolayachuk@hotmail.com



OLIVEIRA, Fernando Gabriel.

Contador Público.
MP 1538 CPCEM
Consultor de Empresas
Docente Universitario
fergaboli@hotmail.com



¹ Trabajo presentado en las XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad organizadas por la Facultad de Ciencias de la Administración de la Univ. Nacional del Sur, en noviembre de 2017. Y obtuvo Mención Especial en el Premio "Héctor C. Ostengo" - Área técnica – Contabilidad de Gestión.

RESUMEN

Este trabajo pretende destacar la importancia que tiene, en el análisis de la información contable, la interrelación existente entre el concepto de ganancia realizada y la variación del capital corriente en pro de una adecuada toma de decisiones sobre las políticas de dividendos, y en general, de endeudamiento e inversión, a efectos de conocer las posibilidades efectivas de pago de la empresa con fondos genuinos.

En principio, los ingresos y gastos con sus respectivas contrapartidas en activos y pasivos corrientes, implican que el resultado ordinario neto se iguala a la variación del capital corriente.

Los aportes de la jurisprudencia y doctrina jurídica y de la teoría contable acerca del concepto de ganancia realizada, van desde un criterio restrictivo “de caja” hasta el de ganancia neta devengada.

La interpretación que se propone en este trabajo es la de ganancia realizada y disponible en el corto plazo, cuando la misma tiene su representación en el incremento del capital corriente o de giro. Esta propuesta la consideramos de importancia para la gestión en general y en especial para la administración financiera. Permitiría evaluar la gestión como así también brindar información para decidir sobre las utilidades a distribuir en efectivo de modo de no afectar la capacidad operativa o de explotación.

PALABRAS CLAVES

Ganancia realizada; Distribución de Dividendos; Fondos Genuinos; Capital Corriente; Decisiones

1. Introducción

El rendimiento y el flujo de fondos de la empresa son las medidas que muestran las facetas económica y financiera del desempeño.

Una empresa puede encontrarse con falta de liquidez aun cuando esté generando beneficios o los hubiera generado en el pasado, por lo que resulta de sumo interés el estudio de su capacidad para generar efectivo por cuanto éste le sirve para atender sus necesidades cotidianas.

Riebold G. (1975) menciona que, en el Congreso Internacional de Contabilidad de 1948, Fournier expuso lo siguiente: *“...Se necesitaría una demostración clara para explicar a los profanos lo que puede parecer a veces un contrasentido, como por ejemplo que por un lado haya beneficio y por el otro una mala situación financiera”* (pp. 1021-1028).

La distribución de dividendos a los socios o accionistas se acuerda sobre el concepto de ganancia líquida y realizada (aspecto jurídico contable) y por ello es necesaria una adecuada determinación de la misma.

Lo que interesa, entonces, es tanto el excedente que se genera en un determinado período (por ejemplo, un año) como las perspectivas de generación de un excedente en el futuro dado que tendrán incidencia en los recursos que hay que invertir para mantener la generación de ganancias de la empresa, y que normalmente se traducen en un aumento del capital de trabajo e inversión

en bienes de capital (para reposición de los mismos).

Este trabajo pretende destacar la importancia que tiene, en el análisis de la información contable y como una primera aproximación, la interrelación existente entre el concepto de ganancia realizada y la variación del capital corriente en pro de una adecuada toma de decisiones sobre las políticas de dividendos, y en general, de endeudamiento e inversión, a efectos de conocer las posibilidades efectivas de pago de la empresa con fondos genuinos.

Al respecto, el artículo 68 de la Ley General de Sociedades N° 19.550, establece lo siguiente: *“Los dividendos no pueden ser aprobados ni distribuidos a los socios, sino por ganancias realizadas y líquidas resultantes de un balance confeccionado de acuerdo con la ley y el estatuto y aprobado por el órgano social competente”*.

De la misma manera el Artículo 224 establece que: *“La distribución de los dividendos o el pago del interés a los accionistas son lícitos sólo si resultan de ganancias realizadas y líquidas correspondientes a un balance de ejercicio regularmente confeccionado y aprobado”*.

De lo expuesto surge el problema de determinar qué se entiende por “ganancias realizadas y líquidas”. Y este concepto ha tenido diferentes interpretaciones a lo largo del tiempo.

Según Bocardi, Chapman y Chyrikins (1975), la doctrina jurídica ha aportado las siguientes teorías sobre el concepto de ganancia realizada:

a) de la representación en dinero, criterio que ya ha sido dejado de lado.

b) de la liquidez inmediata en dinero y otros valores fácilmente convertibles en dinero;

c) de la representación en activo corriente, entendido como neto, es decir, capital en giro;

d) del contrato: la ganancia debe provenir de operaciones bajo contratos definitivamente concluido con terceros, al cierre del ejercicio;

e) de la valorización total: criterio más liberal, llamado también de la “plusvalía”, que considera realizada la ganancia que se concreta en el mayor del activo (entendido como neto) siempre que se trate de valorizaciones ciertas.

El diccionario de la Real Academia Española (RAE) define al adjetivo (en el ámbito comercial) “líquida o líquido”, como “dicho de un saldo o residuo”. Es decir, que se refiere a la calidad de “neta”, ganancia que se obtiene después de deducir los costos y gastos.

Los aportes de la doctrina contable no fueron sustancialmente diferentes a los de la doctrina jurídica, aunque lógicamente con mayor precisión.

Bocardi et al. (1975) postulan las siguientes características distintivas de la ganancia realizada:

“a) es la resultante de ingresos representados por un incremento en el patrimonio neto excluidas las variaciones experimentadas por el capital nominal ...;

b) los incrementos de patrimonio neto deben ser irrevocables;

c) el incremento debe ser susceptible de asignarse a un período de tiempo;

d) el incremento debe ser determinado objetivamente, merced a evidencias verificables;

e) el incremento debe estar cuantificado con una unidad de medida que sea homogénea, de manera que los valores estén expresados en términos de un mismo poder adquisitivo”. (p. 304)

Respecto del calificativo de “realizada”, antes de 1865 sólo se entendía que existía ganancia realizada cuando ésta se efectivizaba en dinero. Posteriormente, menciona Sussini (citado por Bocardi et al., 1975) se le reconoce el carácter de beneficio a las ganancias que se originen en el cambio del activo corriente neto o capital de giro por operaciones concluidas.



Cuando se menciona el activo corriente neto o capital de giro, se hace referencia al capital de trabajo necesario, que es el que puede dar cobertura de forma ininterrumpida al proceso de producción, circulación y/o prestación de los servicios, cumpliendo con los compromisos que genera esta operatoria.

El trabajo sobre Normas de Contabilidad y Estados Financieros del American Accounting Association (1957, citado por Bocardi et al. 1975) manifiesta:

El significado esencial de la realización es que se haya producido una variación del activo o un pasivo lo suficientemente definitiva y objetiva como para merecer reconocimiento en los estados contables.

Sobre esta cuestión cabe mencionar que, de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (P.C.G.A.) aprobados en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad y la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas efectuada en Mar del Plata (1965): *“...los resultados económicos solo deben computarse cuando sean realizados, o sea cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundamentalmente todos los riesgos inherentes a tal operación. Debe establecerse con carácter general que el concepto “realizado” participa del concepto devengado”*.

Entre otros autores, Sasot Betes M. y Sasot M (citado por Verón, 1990) han definido a las ganancias realizadas y líquidas como aquella “utilidad que, sin haber materialmente entrado en la caja de la sociedad, es lo suficientemente realizable a corto plazo y suficientemente segura por la solvencia del crédito, como para no significar una aventura comercial” (p. 699).

Telese (2008) sostiene: *“Resulta pacífica la doctrina contable en torno a la comprensión del concepto bajo análisis. Al respecto, una*

ganancia se halla realizada cuando jurídicamente se ha perfeccionado y no existen otras consecuencias patrimoniales previsibles, respecto de los negocios que le dieron origen, que las que se registraron contablemente” (p.58).

Con relación al Estado de variaciones del capital corriente, en nuestro país de acuerdo a las normas contables profesionales, las sociedades comerciales comprendidas en el Art. 299 de la Ley 19.550 debían presentar un estado de origen y aplicación de fondos o un estado de variaciones del capital corriente.

A partir de la entrada en vigencia de las nuevas normas contables profesionales, se elimina esta alternativa y se pone especial énfasis en la importancia que tiene el estado de flujo de efectivo como integrante de la información contable, cambiando así la denominación del estado de origen y aplicación de fondos y adoptando el enfoque de las normas internacionales.

Sobre esta cuestión, cabe mencionar lo señalado por Ostengo, H. (2006): *“Sin embargo, ha sido un notable error de la normativa actual eliminar el estado de variación del capital corriente. Esto se debe a una confusión conceptual de la norma anterior que lo daba como “alternativo” con respecto al estado de origen y aplicación de fondos, hoy denominado estado o informe de flujo de efectivo.*

Esta condición de alternativos nunca existió, por cuanto ambos estados miden dos cuestiones “totalmente distintas” y muestran conceptos distintos...

... Por lo que se debe concluir que los estados contables básicos no deberían ser cuatro sino cinco, ya que tanto el estado de variación del capital corriente como el estado de flujo de efectivo, exponen información contable de distinto contenido, por lo que cubren distintas necesidades de información de los usuarios” (p. 267).

2. Problemática

En principio, los ingresos y gastos con sus respectivas contrapartidas en activos y pasivos corrientes, implican que el resultado ordinario neto se iguala a la variación del capital corriente.



Si aquel resultado es positivo, se traduce entonces en un incremento del capital de giro, el cual normalmente sufre variaciones de otra naturaleza, disminuyendo por operaciones tales como pagos o endeudamiento de corto plazo por compra de bienes de uso, distribución de utilidades en efectivo, pagos por inversiones permanentes; o aumentando por aportes de capital en activos corrientes, por venta de inversiones no corrientes, entre otras.

Este análisis cobra importancia y se relaciona con la inversión en capital de trabajo, necesaria para proyectar la posibilidad de generación de ganancias en la empresa.

Geli A. y Slosse C. (1978), refiriéndose al empleo de valores corrientes, mencionan: *“En este nuevo enfoque la ganancia se define como: ...el monto disponible para su distribución luego de haber mantenido sin modificaciones los recursos físicos y monetarios necesarios para preservar el potencial del negocio”.* (p. 319)

Arreghini H. (1998) sostiene que *“Normalmente la gestión empresarial se plantea y ejecuta poniendo la mira más en el capital de trabajo que en las disponibilidades. Sobre todo, esto es así cuando los tiempos de transformación de los recursos corrientes en medio de pago son relativamente cortos...”* (p. 153)

Sobre la base de los beneficios que obtiene la empresa en un período (ganancia realizada), ¿se puede establecer una medida (como primera aproximación) referida a cuánto se puede destinar al pago de dividendos para satisfacer compromisos asumidos con los propietarios de la empresa?

Al respecto se propone considerar como concepto el de ganancia realizada y disponible en el corto plazo, que implica comparar la ganancia neta devengada con el incremento del capital corriente, que sería el respaldo de aquella.

3. Respecto del concepto de ganancia realizada ¿qué información nos brinda el estado de variaciones del capital corriente?

Para los administradores de la empresa es muy importante establecer el poder generador de ganancia de los activos.

A continuación, se presenta un ejemplo sencillo, en el cual se trabaja con el supuesto de que la empresa desarrolla sus operaciones con el capital de trabajo necesario para cumplir con las mismas.

Caso 1:

Estado de Situación Patrimonial al 31/12/2016 (comparativo con el ejercicio anterior).

RUBROS	31/12/2016 (miles de \$)	31/12/2015 (miles de \$)
ACTIVO		
ACTIVO CORRIENTE		
Disponibilidades	\$ 418	\$ 320
Inversiones	\$ 5	\$ 330
Créditos	\$ 2.383	\$ 2.107
Bienes de cambio	\$ 419	\$ 412
TOTAL ACTIVO CTE.	\$ 3.225	\$ 3.169
ACTIVO NO CORRIENTE		
Créditos		
Inversiones		
Bienes de Uso	\$ 2.532	\$ 2.919
TOTAL ACTIVO NO CTE.	\$ 2.532	\$ 2.919
TOTAL DEL ACTIVO	\$ 5.757	\$ 6.088
PASIVO		
PASIVO CORRIENTE		
Deudas Comerciales	\$ 394	\$ 379
Deudas Bancarias y Financieras	\$ 974	\$ 1.116
Retribuciones y Cargas Sociales	\$ 397	\$ 584
Deudas Fiscales	\$ 167	\$ 97
Otras deudas	\$ 13	\$ 21
Previsiones	\$ 127	\$ 209
TOTAL PASIVO CTE.	\$ 2.072	\$ 2.406
PASIVO NO CORRIENTE		
Deudas Bancarias y Financieras		
TOTAL PASIVO NO CTE.	\$ -	\$ -
TOTAL DEL PASIVO	\$ 2.072	\$ 2.406
PATRIMONIO NETO	\$ 3.685	\$ 3.682
A = P+PN	\$ 5.757	\$ 6.088

Estado de Variaciones del capital corriente al 31/12/2016

VARIACION DE LOS FONDOS:	
Capital Corriente al inicio	\$ 763
Variación del CC	\$ 390
Capital corriente al cierre	\$1.153

CAUSAS DE LAS VARIACIONES:	
Actividades Operativas	
Resultado del Ejercicio	\$ 3
Amortización Bs Uso	\$ 387
Autofinanciación a corto plazo	\$ 390
Ajuste por cuentas vinculadas al ciclo operativo	
Disminución de Créditos (no ctes)	\$ -
CC generado por activ operativas	\$ 390
Actividades de Inversión	
Venta de inversiones	\$ -
Compra de bs de uso	\$ -
CC consumido por activ de inversión	\$ -
Actividades de Financiación	
Aumento de capital por aportes	\$ -
Disminución de Deudas bancarias y financieras (No Ctes)	\$ -
CC consumido por activ de financ	\$ -
Aumento (disminución) del CC	\$ 390

Fuente: elaboración propia.

A partir del análisis del ejemplo citado, se puede concluir que la ganancia realizada es de \$ 3 y también es realizada y disponible en su totalidad por cuanto se encuentra respaldada por un incremento del capital corriente de \$ 390.

**Caso 2: se
amplía el
ejemplo
desarrollado:**

**Estado de
Situación
Patrimonial al
31/12/2016
(comparativo
con el ejercicio
anterior).**



**Estado de variaciones del capital
corriente al 31/12/2016**

RUBROS	31/12/2016 (miles de \$)	31/12/2015 (miles de \$)
ACTIVO		
ACTIVO CORRIENTE		
Disponibilidades	\$ 418	\$ 320
Inversiones	\$ 5	\$ 330
Créditos	\$ 3.124	\$ 2.835
Bienes de cambio	\$ 419	\$ 412
TOTAL ACTIVO CTE.	\$ 3.966	\$ 3.897
ACTIVO NO CORRIENTE		
Créditos	\$ 13	\$ 150
Inversiones	\$ 109	\$ 200
Bienes de Uso	\$ 3.155	\$ 2.919
TOTAL ACTIVO NO CTE.	\$ 3.277	\$ 3.269
TOTAL DEL ACTIVO	\$ 7.243	\$ 7.166
PASIVO		
PASIVO CORRIENTE		
Deudas Comerciales	\$ 395	\$ 379
Deudas Bancarias y Financieras	\$ 1.135	\$ 1.116
Retribuciones y Cargas Sociales	\$ 397	\$ 584
Deudas Fiscales	\$ 167	\$ 97
Otras deudas	\$ 13	\$ 21
Previsiones	\$ 127	\$ 259
TOTAL PASIVO CTE.	\$ 2.234	\$ 2.456
PASIVO NO CORRIENTE		
Deudas Bancarias y Financieras	\$ 863	\$ 1.028
TOTAL PASIVO NO CTE.	\$ 863	\$ 1.028
TOTAL DEL PASIVO	\$ 3.097	\$ 3.484
PATRIMONIO NETO	\$ 4.146	\$ 3.682
A = P+PN	\$ 7.243	\$ 7.166

VARIACIÓN DE LOS FONDOS:	
Capital Corriente al inicio	\$ 1.441
Variación del CC	\$ 291
Capital corriente al cierre	\$ 1.732

CAUSAS DE LAS VARIACIONES:	
Actividades Operativas	
Resultado del Ejercicio	\$ 315
Amortización Bs Uso	\$ 387
Autofinanciación a corto plazo	\$ 702
Ajuste por cuentas vinculadas al ciclo operativo	
+ Dism. de Créditos (no ctes)	\$ 137
CC generado por activ operativas	\$ 839
Actividades de Inversión	
Venta de inversiones	\$ 91
Compra de bs de uso	\$ (623)
CC consumido por activ de inversión	\$ (532)
Actividades de Financiación	
+ Aum. de capital por aportes	\$ 149
(-) Dism. de Ds bancarias y financieras (No Ctes)	\$ (165)
CC consumido por activ de financ	\$ (16)
Aumento (disminución) del CC	\$ 291

Fuente: elaboración propia.

En este caso se puede observar que la ganancia realizada es de \$ 315, pero sólo se encontraría disponible en el corto plazo por \$ 291 que es el incremento del capital en giro.

4. Conclusiones

Un aspecto importante que resulta de especial interés a los acreedores e inversores, actuales o potenciales, es evaluar las posibilidades reales que tiene la empresa para el pago de dividendos como también de intereses y capital de las deudas. La generación de fondos que provienen de las operaciones es un punto central en este análisis.

Por ello, surge la inquietud del análisis del concepto de ganancia realizada, tomado como base para la distribución de dividendos a los socios o accionistas, entre otras decisiones financieras, y cuál sería el monto máximo a distribuir sin afectar la capacidad de la empresa para generar beneficios.

La información que brinda el Estado de variaciones del capital corriente es de gran relevancia no sólo en lo referido al concepto que se propone de ganancia realizada y disponible en el corto plazo, sino también para un análisis de complementación con el Estado de flujos de efectivo, razón por la cual sería de utilidad que se lo considere como un estado contable básico por la Normas Contables Profesionales.

Asimismo, la ganancia realizada solamente puede ser determinada en moneda constante, lo que supone efectuar ajuste por inflación. En este sentido, resumiendo lo que toda la doctrina contable argentina aconseja, reproducimos el último de los requisitos para la realización, que mencionan Bocardi et al. (1975):

“El incremento debe estar cuantificado con una unidad de medida que sea homogénea, de manera que los valores estén expresados en términos de un mismo poder adquisitivo” (p. 304).

El concepto propuesto de ganancia realizada y disponible en el corto plazo propone conciliar los aspectos jurídicos, contables y de la gestión financiera. Implica tomar como sustento de la ganancia realizada la cobertura en el incremento del capital corriente.

La ganancia neta será realizada y disponible en el corto plazo siempre y cuando sea igual o inferior al incremento del capital corriente ocurrido en el período de tiempo en que fue generada esa ganancia (caso 1).

En caso contrario, sólo sería ganancia realizada y disponible en corto plazo la que tiene su límite en aquel incremento del capital corriente (caso 2).

Bibliografía

Arreghini, H. (1998). Los Estados de Origen y Aplicación de Fondos. Ediciones Macchi, Buenos Aires, p.153.

Bocardi, Chapman y Chyrikins. (1975) Ensayo de un concepto de ganancia realizada. Tomo VI-A de Administración de Empresas. Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires. pp. 289-309.

Geli, A. y Slosse, C. (1978). La contabilidad en la encrucijada de la inflación. Tomo IX-A de Administración de Empresas. Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires. pp. 305-331.

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

Ley General de Sociedades N° 19.550.
Sociedades Comerciales. Nuevo Régimen.
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25553/texact.htm>
(consultado el 20/09/2017)

Ostengo, H. (2006). Control de Gestión.
Editorial Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, p.
267

Riebold, G. (1975). "El Estado de Origen y
Aplicación de Fondos: un tercer estado
contable básico". Revista de Administración
de Empresas, Tomo V, pp. 1021-1028,
Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos
Aires.

Telese, M. (2008). Haciendo contabilidad.
Teoría y práctica de las registraciones del
ejercicio. Editorial Osmar D. Buyatti, Buenos
Aires, p. 58.

Verón, A. (1990). Sociedades Comerciales.
Editorial Astrea, Buenos Aires, p. 699.

LA CODIFICACIÓN EUROPEA, INFLUENCIA EN LA CODIFICACIÓN LATINOAMERICANA E IMPACTOS EN MATERIA CONTABLE

BLEY, Lili María

Contadora Pública

MP 1782 CPCEM

lilibley@yahoo.com.ar



RICATTI, María Soledad

Contadora Pública

MP 2306 CPCEM

solricatti@yahoo.com.ar



RESUMEN

Este artículo se origina a partir del proyecto de investigación “Los Códigos Civiles y Comerciales en Argentina y en Latinoamérica: Reseña histórica y algunas reflexiones sobre los impactos e implicancias jurídico-contables en Argentina “. La codificación europea inicia con la sanción del Código de Comercio francés de 1807 y adopta un sistema “objetivo” que toma como base el acto de comercio para delimitar el Derecho Mercantil del Derecho Civil con una influencia decisiva en la legislación de numerosos países. El Código de Comercio español de 1829 se basó en el Code francés y significó un avance sobre la legislación por contemplar aspectos como los contratos mercantiles. En varios países latinoamericanos el Código español fue utilizado como modelo. En el siglo XX surgen nuevas leyes europeas, destacándose el Código Civil italiano de 1942 y las Obligaciones (suizo) que fueron base en la legislación mercantil y significó un cambio en la tendencia en materia mercantil en muchos países. Comenzaron a dictarse leyes por separado de los Códigos de Comercio. En 1972 en Argentina se sancionó la Ley 19550- actual Ley General de Sociedades- en el año 1983 sufrió modificaciones por Ley 22903 que incorporó importantes aportes doctrinarios y jurisprudenciales. Toda la legislación mencionada tiene implicancias en materia contable por lo que es importante abordar la profundización y conocimiento de estas normas y su estudio histórico.

PALABRAS CLAVES

Legislación comercial; Códigos Civiles y Comerciales; Derecho Comercial Impactos Contables; Antecedentes del Derecho Comercial.

El fenómeno de la codificación en Europa

En el siglo XIX Europa atraviesa un proceso de codificación en materia mercantil y es por medio de dos mecanismos: elaboraciones de Códigos de Comercio (como en el caso de España), la inclusión en el Código Civil de un "libro" específico y que trata exclusivamente dicha materia (como en el caso de Italia).

El resultado final es el mismo: centralizar en un único instrumento jurídico todas las figuras en materia mercantil; este es un proceso determinado por la ideología predominante en la época, el liberalismo clásico, que esgrimía que el Estado debía "limitarse a garantizar las condiciones necesarias para el libre desenvolvimiento de los ciudadanos y por lo tanto, el mismo no debía actuar en los campos de las autonomías privadas, entre las cuales se encuentran, las económicas y la libre iniciativa empresarial"¹.

El concepto de Código responde a la idea de ordenación sistemática y completa de las normas de una materia de derecho en una sola ley como antítesis a la recopilación, al ser un solo el legislador y un solo momento legislativo, con vocación unitaria, al ser igual para todos. Su plasmación más completa se produjo en Francia con la codificación napoleónica, de influencia decisiva en numerosos países, entre ellos España.

En Francia el Código de comercio promulgado en 1807, si bien no alcanza la perfección técnica del Código Civil de 1803, sirvió de base para otras sistematizaciones en las que influyó de forma directa, como el caso de España, que se concreta en el Código español de 1829.



El Código de 1.829 y sus antecedentes

Los distintos gobiernos liberales y absolutistas fracasaron en sus intentos de codificar el Derecho Mercantil español a pesar de que en el art. 258 de la Constitución de Cádiz de 1812 ya se determinaba la necesidad de que el Código de Comercio fuese "uno mismo para toda la Monarquía". El 30 de mayo de 1829 fue decretado, sancionado y promulgado por Fernando VII el Código de Comercio, que es conocido con el nombre de su redactor, el jurista gaditano Pedro Sáinz de Andino². Estaba conformado por 1219 artículos, con el propósito de "dar al comercio un sistema

¹ Código de Comercio [s.f]. Wolters Kluwer.

² Pedro Sáinz de Andino nació en la localidad gaditana de Alcalá de los Gazules (1786-1863)

muere a los 77 años en Madrid. Estudió en Cádiz y en el sevillano Seminario Conciliar de San Bartolomé, se doctoró en Derecho por la

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

de legislación uniforme, completo y fundado sobre los principios inalterables de la justicia y las reglas seguras de la conveniencia del mismo comercio"³

Este Código significó un avance sobre la situación anterior del derecho mercantil, según la doctrina, e inclusive superó el modelo francés por tratar aspectos no contemplados como los contratos mercantiles. Constituye una evolución desde la concepción subjetiva tradicional del derecho mercantil, orientada al derecho de los comerciantes, hacia una concepción de carácter objetivo, centrada en el acto de comercio. No obstante, la doctrina (Olivencia) cuestiona que, además de la relatividad de la clasificación, indica que presenta datos que evidencian su carácter "mixto".

Dado que presentaba algunas omisiones es que aparecen leyes especiales, como el Real Decreto de 10 de septiembre de 1831, que crea la Bolsa de Madrid⁴; la Ley de 28 enero de 1948 sobre sociedades mercantiles por acciones y la Ley de 28 enero de 1856, sobre sociedades de

crédito, en un fenómeno propio del Derecho mercantil, que parece contrastar y poner en duda a la propia idea de la codificación.

Este Código fue utilizado como modelo para la codificación de algunos países latinoamericanos como el Código de Colombia de 1853 y el de Venezuela de 1862, en relación a este último Código rigió el Libro IV "De las quiebras" hasta la sanción el 1 de septiembre de 2004 de la Ley Concursal de 9 de julio de 2003 que deroga expresamente por medio de la Disposición derogatoria de la citada Ley Concursal.

La elaboración del Código de Comercio de 1.885 en España

Al promulgarse el Código de 1829 ya se comenzó con procesos para su reforma y en 1834 se nombra una Comisión con ese propósito. Después de un largo proceso de elaboración es en 1885 que se sanciona un nuevo Código de Comercio,

Universidad de Sevilla en 1806 donde ejerció como abogado de los reales consejos. Se opuso al nombramiento de Alberto Lista como delegado por la Universidad para formar un ejército patriota durante la guerra de la Independencia y ejerció como subprefecto de Écija.

Desde 1810 fue fiscal y, vuelto al trono Fernando VII, se exilió en Francia por sus ideas liberales trabajó en los proyectos de Código Criminal y de Código Civil, que no llegaron a publicarse. Fue Fiscal y miembro del Consejo de Hacienda y de la Cámara de Castilla desde 1829, responsable de la creación de la Bolsa de Madrid para favorecer la creación desarrollo de las empresas mercantiles en España, y la inversión de capitales extranjeros. González Bravo le encargó en 1844 la revisión de

la legislación sobre montes y en 1845 fue consejero real. Nombrado Vicepresidente de la Junta de Archivos desde 1847, en 1863 fue designado senador vitalicio.

³ Idem 1

⁴ Sáinz de Andino redactó la Ley de creación de la Bolsa de Madrid y se publicó el 10 de septiembre de 1831, el 6 de octubre por Orden Ministerial se señaló el 20 de octubre como el de apertura de esa institución. En el edificio que la Bolsa de Madrid ocupó en el Consulado de la Plazuela del Ángel se celebró la primera sesión de una Bolsa oficial de Valores en España. Para mayor información sobre este tema se puede consultar "LA HISTORIA DE LA BOLSA DE MADRID: POLÍTICA, ECONOMIA Y BOLSA".

a lo largo de los años se avanzó de manera errática porque la revisión fue realizada hasta por siete Comisiones diferentes, con criterios casi siempre distintos, como expresa Sánchez Calero. El proceso termina en el proyecto de ley de 18 de marzo de 1882 que es remitido a las Cortes para su aprobación. Tuvo especial importancia el Decreto de 20 septiembre 1869 mediante el cual se aprobó las bases para la redacción del Código de Comercio. Luego del debate parlamentario y con algunas modificaciones, se convirtió en ley, según lo dispuesto en el Real Decreto de 22 agosto de 1885, dictado al amparo de la autorización concedida por Ley de igual fecha, en el reinado de Alfonso XII y con el cargo de Ministro de Gracia y Justicia Francisco Silvela, se publicó en las Gacetas de 16 de octubre a 24 de noviembre de 1885, números 289 a 328.

La entrada en vigor recién se produjo el 1 de enero de 1886, y desde entonces rige, si bien actualmente cuenta con numerosas modificaciones y derogaciones parciales.



Estructura y contenido

El Código se estructura en cuatro Libros, divididos a su vez en Títulos y Secciones.

Estos libros son los siguientes:

El Libro primero. - De los comerciantes y del comercio en general.

Libro segundo. - De los contratos especiales de comercio.

Libro tercero. - Del comercio marítimo.

Libro cuarto. - De las suspensiones de pagos, de las quiebras y de las prescripciones.

Obedece a la estructura del precedente de 1829, si bien suprime el Libro quinto (De la Administración de Justicia en los negocios de comercio) que aparecía en el Código de Sainz de Andino, dado que por la Ley de 1868 fue suprimida la jurisdicción especial mercantil, que se recupera con la Ley Orgánica 8/2003, de 9 de julio, de reforma del LOPJ, que crea los Juzgados de lo Mercantil, si bien con una delimitación competencial limitada a algunas materias mercantiles definidas en el artículo 86.ter LOPJ.

El Libro primero contiene los siguientes Títulos: I- De los comerciantes y de los actos de comercio; II- Del registro mercantil; III- De la contabilidad de los empresarios; IV- Disposiciones generales sobre los contratos de comercio; V- De los lugares y casas de contratación mercantil y VI- De los agentes mediadores del comercio y de sus obligaciones respectivas.

No obstante, gran parte del Título V y VI ha sido derogado por la Disposición derogatoria de la Ley 24/1988, de 28 julio, del Mercado de Valores.

El Libro II que trata de los contratos se divide en los siguientes Títulos: I- De las compañías mercantiles; II- De las cuentas en participación; III- De la comisión mercantil; IV- Del depósito mercantil; V- De los préstamos mercantiles; VI- De la compraventa y permuta mercantiles y de la transferencia de créditos no endosables; VII- Del contrato mercantil de transporte terrestre; VIII- De los contratos de seguro; IX- De los afianzamientos mercantiles; X- Del contrato y letras de cambio; XI- De las libranzas, vales y pagarés a la orden, y de los mandatos de pago llamados cheques; XII- De los efectos al portador y de la falsedad, robo, hurto o extravío de los mismos; XIII- De las cartas-órdenes de crédito.

Igual que ocurre con el caso anterior, el contenido del Título I en buena parte ha sido derogado expresa o tácitamente por la legislación especial societaria y de forma íntegra y expresa ha sido derogado el Título VIII por la disposición final de Ley 50/1980, de 8 octubre, del Contrato de Seguro y los Títulos X y XI por la disposición derogatoria de Ley 19/1985, de 16 julio, Cambiaria y del Cheque.

El Libro III dedicado al comercio marítimo abarca los siguientes Títulos: I- De los buques; II- De las personas que intervienen en el comercio marítimo; III- De los contratos especiales del comercio marítimo; IV- De los riesgos, daños y accidentes del comercio marítimo; V- De la justificación y liquidación de las averías.

Finalmente, el Libro IV se divide en dos Títulos: I- De la suspensión de pagos y de la quiebra en general y II- De las prescripciones, siendo este último el único vigente, al haberse derogado el primero por la disposición derogatoria única de la Ley 22/2003, de 9 julio, Concursal, en vigor desde el 1 de septiembre de 2004.

El Sistema Objetivo

De acuerdo a Sánchez Calero citado en Castrillón y Luna (2004) en la doctrina se indica que fue pretensión del Código el establecimiento de un sistema objetivo de Derecho mercantil de manera que fuera éste el Derecho de los actos de comercio apartándose de un sistema subjetivista que concibe el Derecho mercantil como el regulador de las relaciones de los comerciantes y manifiesta que el derecho mercantil consiguió un gran impulso de la jurisdicción consular de las corporaciones, que se encargaban de administrar justicia sin formalidad y de acuerdo con la equidad, otorgando sus resoluciones una estilo más orientado a las costumbres para la formación de estatutos que contenían disposiciones generales, como el de Florencia en 1301, el de Pisa en 1305, Cremona en 1388 y Vergajo en 1457.

El artículo 2 responde a lo manifestado y según el cual "Los actos de comercio, sean o no comerciantes los que los ejecuten, y estén o no especificados en este Código, se regirán por las disposiciones contenidas en él; en su defecto, por los usos del comercio observados generalmente en cada plaza;

y a falta de ambas reglas, por las del Derecho común”.

Serán reputados actos de comercio los comprendidos en este Código y cualesquiera otros de naturaleza análoga; y se refiere la Exposición de Motivos del Proyecto aprobado comparando el anterior del que dice que "parece ser el Código propio y peculiar de una clase de ciudadanos" al Proyecto, que "de acuerdo con los principios de la ciencia jurídica, propende a regir todos los actos y operaciones mercantiles, cualquiera que sea el estado o profesión de las personas que los celebren". Por eso añade que frente al sistema subjetivo que atiende ante todo a calificar las personas como comerciantes y de cuya calificación hace depender muchas veces la que debe darse a los actos y contratos que celebran, el nuevo Código "se fija principalmente en la naturaleza de los actos o contratos, para atribuirles o no la calificación de mercantiles, con independencia de las personas que en ellos intervienen, sin limitar su número a los que taxativamente ha consignado el legislador en el Código".

La Exposición de Motivos critica el que la legislación anterior solo se considerase comerciantes a los inscritos en la matrícula como tales y por ello se opta por reputar comerciantes a todas las personas capaces de contratar y obligarse que ejercen habitualmente actos que merecen el nombre de mercantiles (artículo 1) y concluye al comparar los sistemas que "salta a la vista la superioridad del adoptado por el Proyecto, pues con este sistema se agranda considerablemente la esfera del

Derecho mercantil, abarcando en sus fronteras un sinnúmero de transacciones que antes habían pasado inadvertidas para el legislador" además reflexiona que el sistema es una consecuencia forzosa del extraordinario e incesante desarrollo que ha tomado el afán de lucro o especulación, el autor está de acuerdo que es merced a este interés que se realizaron "las grandes transformaciones que se han verificado en beneficio del individuo y de la sociedad; desarrollo que debe seguir el Derecho para corresponder a su alta misión" lo que indica una clara ideología liberal predominante en la época de la redacción y por parte del autor lo que era compartido por centros de poder existentes.

A pesar de la contundencia con la que se pronuncia la Exposición de Motivos, se ha puesto de relieve que, ni el Código de 1829 respondía en realidad a un sistema subjetivo puro como tampoco el Código de 1885 consiguió implantar el modelo objetivo que los autores del proyecto pretendieron, porque el texto legal recoge una mezcla de criterios subjetivos y objetivos, aunque con una acentuación clara de estos últimos.

Esta problemática debe encuadrarse dentro de la evolución del Derecho mercantil y en concreto con el fenómeno de la codificación. Si desde sus orígenes y durante muchos siglos, puede afirmarse que el Derecho mercantil ha sido un derecho predominantemente profesional y subjetivo, es en el siglo XIX con la Revolución francesa con sus ideas filosóficas, políticas y económicas que se produce el fenómeno de la codificación del Derecho mercantil y pasa de ser un

Derecho predominantemente destinado a regular el tráfico profesional, ejercido por los comerciantes, para convertirse en un Derecho codificado y regulador de determinados actos (los actos de comercio objetivos) que quedan sometidos al mismo, independientemente de la condición personal del sujeto que lo realiza; sea o no comerciante su autor. Este criterio de delimitación subjetivo a otro objetivo tiene su antecedente en el Código de Comercio francés de 1807 y a él se refiere y se acoge el Código de 1885.

Esta regulación ha sido objeto de importantes críticas. Se ha puesto de manifiesto que el Código ni define ni enumera los actos de comercio limitándose a decir que puede calificarse como tales con independencia de la condición de la persona que lo realiza y que son tanto los comprendidos en el Código como cualesquiera otros de naturaleza análoga, en una fórmula de difícil aplicación, ya que el Código no indica que notas o características permiten calificar un acto como "acto de comercio", habiendo señalado la doctrina que los criterios que se desprenden del análisis de su articulado son diversos y en algunos casos incongruentes, ya que a pesar de que se indica que es indiferente la persona de su autor, el Código acude a la presencia de un comerciante en muchas ocasiones para definir el acto de comercio (por ejemplo, artículos 239, 244 y 349, entre otros) lo que impide la aplicación de la analogía.

Por ello esta concepción objetiva del Derecho mercantil, a pesar de que es la consagrada por el Código de Comercio, es objeto de críticas por la generalidad de

la doctrina y entre otros Broseta aduce la imposibilidad de conseguir un concepto unitario de acto de comercio, sin que el Código (como otros que se enmarcan en la misma línea) pueda ser tildado como exclusivamente un Derecho especial regulador de esta categoría determinada de actos sino que también contiene normas destinadas única y exclusivamente a los comerciantes profesionales, ya que resulta muy difícil evitar la referencia subjetiva al comerciante.



Sanchez Calero (op. cit) expresa que se puede concluir que el Código partió de una técnica de delimitación de la materia mercantil defectuosa que ha venido a la larga inútil y que fue abandonada por el avance de la doctrina mercantilista.

Antecedentes de la Codificación en Argentina

La tendencia en reunir en un único cuerpo legal todas las normas en materia

comercial, incluidas las sociedades comerciales, iniciada en el siglo XIX por distintos países a nivel mundial, también impactó en los países de América Latina y en especial, en Argentina. En Latinoamérica, los Códigos han tenido como fuente de inspiración la legislación francesa y según⁵ López Rodríguez (s/d) el Derecho comercial fue de corte liberal que comenzó luego de la Revolución francesa. Esta última fija las bases para la construcción del capitalismo moderno y con ello, la creación de las sociedades anónimas abiertas que captan el ahorro público para formar sus capitales. Luego del proceso de codificación, surgieron otras normativas que promovieron el desarrollo del comercio y de la industria, tales como:

- ✓ La regulación de la propiedad industrial
- ✓ El régimen de propiedad sobre el fondo de comercio y
- ✓ La reglamentación sobre algunas operaciones de banco

El Código de Comercio y el Código Civil

El Código de Comercio de Argentina fue redactado por Eduardo Acevedo, de nacionalidad uruguaya y por Dalmacio Vélez Sarsfield en el año 1858 y su sanción se produjo en el año 1859. En principio era de aplicación para el Estado de Buenos Aires (por encontrarse separado de la Confederación Argentina

que integraban las demás provincias) aunque algunas provincias adoptaron luego este Código mientras que otras continuaron rigiéndose por el Código de España de 1829. Una vez lograda la unificación de Argentina y previa ratificación por el Senado nacional, el Código pasó a tener vigencia en todo el país en el año 1862. El Código de Comercio argentino fue adoptado por los países de Paraguay y Uruguay, con escasas modificaciones.

Ante la inexistencia de un Código Civil argentino, los redactores del Código optaron por incluir distintas disposiciones de esa materia en el Código de Comercio. En el país la regulación de las relaciones civiles comenzó a regir en el año 1871 cuando entró en vigencia el Código Civil elaborado por Vélez Sarsfield y fue necesario adaptar el Código Comercio a la nueva legislación. Es así que en el año 1889 y después de varios intentos recién se logró, en base al proyecto elaborado por la Comisión de Códigos de la Cámara de Diputados. En ese mismo año se aprobó una enmienda al Código que comenzó a regir a partir del 1 de mayo de 1890 y que incluía lo siguiente:

- La nueva Ley de Quiebras
- Las ordenanzas de la Aduana
- La ley sobre garantías o certificados del depósito y
- Las leyes de patente de invención a marcas

Sin embargo, en el siglo XX se originó un cambio en la tendencia de los países de

⁵LÓPEZ RODRIGUEZ, C. (s/d). Recuperado de:

<http://www.derechocomercial.edu.uy/RespDeRechoComEpocaContemp.htm>. el 10 de Septiembre de 2017.

reunir en un único cuerpo legal todas las regulaciones en materia comercial. Es así que las nuevas normas que surgieron sobre sociedades comerciales no fueron incorporadas en los respectivos Códigos de Comercio mediante reformas, sino que comenzaron a dictarse leyes por separado. En Argentina, en el año 1972 se sanciona la Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 y en el año 1983 se introdujo modificaciones a la Ley de Sociedades por medio de la Ley 22903 que incorporó importantes aportes doctrinarios y jurisprudenciales.

Entre otras reformas introducidas, cabe citar las siguientes:

- ❖ Régimen del cheque y
- ❖ De la letra de cambio
- ❖ Prenda con registro
- ❖ Regulación de las sociedades comerciales y
- ❖ En materia de concursos y quiebras

Con el Código Civil redactado por Dalmacio Vélez Sársfield se reunió las bases del ordenamiento jurídico en materia civil, luego de varios intentos de codificación ocurridos en el país. Su aprobación fue a libro cerrado, es decir, sin ningún tipo de modificación, el 29 de septiembre de 1869, mediante la Ley N°

⁶La experiencia de países cercanos: Chile ya poseía un Código Civil redactado por Andrés Bello, en Brasil existía, por aquella época, un proyecto de un jurista muy destacado Augusto Texeira de Freitas. Estos casos fueron tenidos en cuenta para la redacción del código nacional. Si bien había un incipiente desarrollo en la región la obra más importante en Latinoamérica, en ese momento, fue la de Vélez.

340, entrando en vigencia el 1 de enero de 1871.

Antes de la Revolución de Mayo, regía en Argentina de forma conjunta, la legislación española y la Legislación Patria⁶. Ésta última conformada por normativas sancionadas tanto por el gobierno nacional como provincial, pero de menor jerarquía en relación a las españolas. Ante la necesidad de dictar y disponer de leyes propias nacionales, la sanción de un código supondría un elemento muy eficaz para afianzar la unión nacional. Los primeros intentos se llevaron a cabo después del dictado de la Constitución Nacional de 1853.

Entre los antecedentes legislativos principales que sirvieron de base y de fuente de inspiración para la redacción del Código por Vélez Sársfield, se encontraban el derecho continental europeo y el Código napoleónico.

Legislación Mercantil Latinoamericana

Ramírez⁷ (2017, p. 319) manifiesta que en el siglo XIX el Código de Chile del año 1.865 ejerció gran influencia en la elaboración de los Códigos de Comercio

⁷RAMÍREZ, R. (2017). Director del Instituto Centroamericano de Derecho Comparado. Universidad de Tegucigalpa. México. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 150, septiembre-diciembre 2017. Recuperado de: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/559/819> el 12 de enero de 2018.

de casi todos los países de Centroamérica. De igual forma, fueron preponderantes los Códigos de Brasil y Argentina en los demás países de la región. Asimismo, los importantes aportes de los Códigos de Comercio de Francia de 1.808 y los de España de 1.829 y 1.885. Además, plantea la existencia de dos corrientes bien definidas, desde que, algunos países optaron por realizar reformas totales con la promulgación de nuevos Códigos, mientras que otros países abandonaron el sistema de Códigos por una distribución de las instituciones mercantiles en diversos cuerpos de leyes para concederles, de esa forma, cierta autonomía legislativa e institucional.

En cambio, durante el siglo XX surgen nuevas leyes europeas, destacándose el Código Civil italiano de 1942 y las Obligaciones (suizo) que se utilizaran de base para las orientaciones en legislación mercantil. Respecto a Latinoamérica, las leyes mercantiles y el Proyecto de Código de Comercio de México han sido relevantes y servidos de base para la orientación a varias legislaciones del Continente Sur.

Asimismo, existen dos corrientes marcadas en las legislaciones latinoamericanas. Por un lado, el sistema tradicionalista de los actos de comercio y por el otro, el sistema de la empresa. Dentro de las orientaciones legislativas del sistema de empresa se inscriben los Proyectos de México, El Salvador y Honduras, entre otros países. Venezuela por su lado, continúa con el concepto de

comerciante en su proyecto de legislación.

Según Ramírez (op. cit., p. 320) *“En su afán de superar sus legislaciones mercantiles, los países latinoamericanos, en su mayoría, han abandonado sus viejos códigos, sustituyéndolos por leyes especiales, pero tal reforma resulta imperfecta y fragmentaria más de lo que es en sí el Derecho Mercantil”*

Sostiene además Ramírez que se abordaron reformas totales en el Código de Comercio de Honduras de 1.950, el Proyecto de México y con las leyes y Códigos de Venezuela, El Salvador y Costa Rica.

Antecedentes de la legislación mercantil de Brasil

Durante la vigencia del imperio portugués la legislación civil y comercial en Brasil se regía por las Ordenanzas de Filipinas⁸ del año 1.603 y los Códigos de Comercio de España y Francia. Sostiene Graf (s/f) que *“Las Ordenanzas de Filipinas dictadas en el año 1.603 por Felipe II de España y I de Portugal, se mantuvieron en vigor en materia mercantil hasta la promulgación del famoso Código de Comercio de 1.850, y en materia civil hasta el año 1.916 que se dictó el Código Civil”*.

Si bien la constitución de Brasil del año 1.824 estableció la necesidad de redacción de Códigos, las prioridades eran sobre otras materias.

⁸ Con la influencia del derecho canónico y del derecho romano.

Entre los años 1833 y 1834, se inicia un proceso para la elaboración del Proyecto de Código de Comercio encargado por el gobierno provisional a una comisión⁹ integrada por comerciantes y por el cónsul de Suecia y presidido primero por Limpo de Abreu y luego por José Clemente Pereira, el proyecto fue enviado a la Cámara en 1834 y aprobado en el año 1850. Si bien el Código se apoyaba en la teoría de los actos de comercio tal como ocurría con el Código napoleónico, en su articulado no los mencionaba ni enumeraba. De Medeiro (2011) "...por los problemas que tal enumeración causaba en Europa en relación a la caracterización de la naturaleza comercial o civil...el legislador optó por no mencionarlos ni enumerarlos".

Con relación al Código Civil, los primeros intentos se inician en el año 1845 con la presentación del libro De la Revisión General y Codificación de las Leyes Civiles y del Proceso en el Brasil por el Barão de Penedo¹⁰. En el año 1864 el

Esbozo que no llegó a completarse de Oswaldo Teixeira de Freitas¹¹, que, si bien no obtuvo aprobación, fue utilizado de base para los Códigos Civiles de los países de Uruguay y de Argentina.



⁹ Integraban la comisión Limpo de Abreu, Ignácio Ratton, Guilherme Midosi e Laurence Westin, comerciantes de las plazas más ricas del Imperio. Westin, además de representar la Casa Westin e Cia., era el cónsul de Suecia ante Brasil y Ratton, banquero.

¹⁰ Título de nobleza. Su nombre verdadero es Francisco Inácio de Carvalho Moreira quien en 1834 inició estudios jurídicos en la Facultad de Derecho de Olinda terminando su carrera en el año 1842, en la Facultad de Largo San Francisco de la ciudad de San Pablo, donde se graduó como abogado. Para mayor información Recuperado en: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/carvalho-moreira-o-barao-de-penedo/7992> el 13 de marzo de 2018

¹¹Formado por la Academia de Ciencias Sociales y Jurídicas de Olinda, en el año 1837. Con el avance de su obra, le surgen ciertas

contradicciones. Las dificultades con que se encuentra, por una parte, es la falta de legislación de todos los géneros que era forzoso incluir en el Código Civil y por otra parte, materias privativas del Código Civil que era forzoso excluir o dividirlas por encontrarse legisladas en el Código de Comercio. Ante tales dificultades, propone unificar el Derecho Privado, siendo la misma rechazada por el gobierno, por lo que su obra terminó inconclusa. Conocida como Esbozo, fue publicada en varios fascículos los 4.908 artículos, 108 artículos se encontraban en prensa y 200 artículos en manuscritos. Un total de 308 artículos que se desconoce su destino. Traducción es propia Recuperado de: <http://derechogeneral.blogspot.com.ar/2012/02/historia-da-codificacao-brasileira-de.html> el 27 de febrero de 2018

Otros Proyectos fueron presentados, pero sin continuidad. Varias décadas pasaron hasta que finalmente en los albores del siglo XX por iniciativa del Ministerio de Justicia y por decisión del poder Ejecutivo y, luego de seis meses de trabajo, Clóvis Beviláqua¹² presenta su Proyecto de Código Civil en 1901, fuertemente influenciado por el Código Civil alemán (BGB). Dicho Proyecto no estuvo exento de duras crítica por los juristas de la época por lo que sufrió alteraciones hasta que fue aprobado en 1916.

Estructura Código de Comercio del año 1850¹³

Parte primera: Del comercio en general.

Parte segunda: Del comercio marítimo.

Parte tercera: De las quiebras.

Título único: De la administración de justicia en los negocios y causas comerciales.

La unificación del Código Civil y Comercial

Durante el siglo XX, después de varios intentos y proyectos presentados para elaborar nuevos códigos, en el año 1.969 se conforma una comisión designada por el gobierno y presidida por el filósofo y jurista Miguel Reale¹⁴ que en 1.973 publica el Anteproyecto teniendo como

antecedente el Código Civil italiano de 1.942. En 1.975 se transforma en Proyecto de ley N° 634 y luego de haber transcurrido casi tres décadas, su aprobación se produjo a principios del siglo XXI. Para la unificación se deroga la primera parte del Código de Comercio de 1.850 quedando en vigencia las restantes disposiciones¹⁵, aunque algunos artículos sobre comercio marítimo, también fueron derogados.



¹²Estudió en la Facultad de Derecho de Recife, Brasil, donde luego ejerció como docente.

¹³ La traducción es nuestra.

¹⁴ Estudió en la Facultad de Derecho de Largo São Francisco de la ciudad de San Pablo, Brasil.

¹⁵ Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l0556-1850.htm el 4 de marzo de 2018

Estructura del nuevo Código Civil y Comercial Unificado

- Parte General

Libro I: De las personas

Libro II: De los bienes

Libro III: De los hechos jurídicos

- Parte Especial

Libro I: Del derecho de las obligaciones

Libro II: Del derecho de empresa

Libro III: Del derecho de las cosas

Libro IV: Del derecho de familia

Libro V: Del derecho de las sucesiones

- Parte Final

De las disposiciones finales y las transitorias

De la exposición de motivos, se declara que el Anteproyecto es de aplicación básica y que es el derecho de las obligaciones sin distinción entre obligaciones civiles y comerciales; y de su aplicación a las actividades empresariales en general. Asimismo, expone sobre el dictado de leyes especiales relacionadas a la quiebra, letra de cambio o de otra materia cuando así lo exija tanto la doctrina como la política legislativa.

El Nuevo Código Civil y Comercial al adoptar la teoría de empresa del Código Civil italiano de 1942, rompe con el sistema objetivo de los actos de comercio que excluía importantes actividades económicas. Antes de la unificación, la teoría de empresa ya era prestigiada tanto

por la doctrina como por la jurisprudencia de Brasil y se encontraba presente con la promulgación de importantes leyes comerciales. A modo de antecedentes, merece citar:

✓ Ley N° 6.404, de 15 de diciembre de 1976 - Ley de Sociedades Anónimas;

✓ Ley N° 8.934, de 18 de noviembre de 1994 - Ley de Registro Público de Empresas;

✓ Ley N° 8.884, de 20 de julio de 1994 –Ley de Defensa de la Competencia;

✓ Ley N° 9.279, de 14 de mayo de 1996 - Ley de la Propiedad Industrial;

✓ Ley N° 9.841, de 5 de octubre de 1999 –Nuevo Estatuto de la Pequeña y Mediana Empresa.

Códigos Civil y Comercial de Colombia

Durante el siglo XIX el proceso independentista de Colombia atravesó por fuertes disputas internas entre conservadores y liberales. Dentro de esos acontecimientos se destaca el levantamiento de las regiones y la creación de Estados independientes, luego las ideas y aspiraciones de los vencedores se traducían en las constituciones.

Respecto al dictado de su constitución dentro de lo que hoy es su territorio, entre 1811 y 1816 nueve provincias contaban con constitución provincial y no existía una Constitución Nacional, como así también, la falta de una declaración de independencia de la corona española. Los

aportes de (Gil, 2014) exponen esa realidad “...una vez refundada la República como un proyecto unitario, desde entonces y hasta ahora, ha sido necesario afrontar una dificultad que ha resultado persistente” y en este párrafo se verifica lo que sucedió, no sólo en ese país sino en varios países de la región, ya que indica que “la inestabilidad de nuestras instituciones, una problemática que con el paso de los años ha venido a constituirse en una realidad estructural de nuestra ordenación político institucional”. Con la organización de un Congreso constituyente, en el año 1821 se adopta el modelo de Estado unitario centralizado, pero ese modelo fue cambiando por otros en los distintos Congresos realizados durante el siglo XIX, como así también, el nombre adoptado para la República¹⁶. Así como, se fueron adoptando diferentes modelos de Estado, tales disposiciones se encontraban también ligadas respecto a la adopción de los Códigos, en especial, el de Comercio después de la emancipación de España.

Declarada la independencia¹⁷ en el año 1821, las Ordenanzas de Bilbao fueron adoptadas como legislación vigente para regir las relaciones comerciales de Colombia.

En el año 1853 se promulgó el primer Código de Comercio de la Nueva

Granada cuyo proyecto fue presentado por Justo Arosemena¹⁸, aunque previamente y por decisión del Poder Ejecutivo fue sometido a la evaluación de una comisión externa. Adopta como modelo el Código de Comercio de España de 1829, aunque con algunas modificaciones acorde al pensamiento liberal existente en la época, entre ellas se encuentran:

- ✓ La creación de un Tribunal de Comercio,
- ✓ La eliminación del requisito de inscribirse en la matrícula de comerciantes y
- ✓ La constitución de sociedades sin la obligación de contar con autorización del Estado para funcionar.

Estructura del Código de Comercio de 1853

Libro primero: De los comerciantes y agentes de comercio.

Libro segundo: De los contratos de comercio en general, sus formas y efectos.

Libro tercero: Del comercio marítimo.

Libro cuarto: De las quiebras.

desmembramiento de los dos primeros países se produjo en el año 1830 Panamá, sin embargo, permaneció unida a Colombia hasta el año 1903.

¹⁸Estudió y se graduó en Derecho en la Universidad Central de Bogotá, Colombia. Aunque Wiesner niega la paternidad, argumentando la falta de pruebas al respecto.

¹⁶ En principio se adoptó República de Colombia, luego, República de la Nueva Granada, le sigue, Confederación Granadina luego, Estados Unidos de Colombia y finalmente se consolidó el primer nombre adoptado.

¹⁷ Con la independencia se conforma la Gran Colombia integrada por Venezuela, Ecuador, Colombia y Panamá. Aunque, el

Estas disposiciones favorecieron la aparición bajo la forma de sociedades anónimas de instituciones bancarias, lo que obligó a modificar el Código luego de dos años de vigencia.

A partir del año 1855 se inicia un proceso de reconocimiento de los Estados Federados Soberanos ratificados por la Constitución de la Confederación Granadina de 1858 siendo el antecedente inmediato, la declaración del Estado Soberano de Panamá. Con ello el gobierno nacional se reservó, en principio, todo lo relativo a la legislación marítima, comercio exterior y costero, que luego se fue extendiendo al comercio fluvial. Cada Estado a su vez y en virtud de las facultades conferidas en la última Constitución, adoptaron sus respectivos Códigos sobre las restantes materias, incluyendo el comercio terrestre lo que originó una competencia de carácter legislativa. Esto dio lugar a que, en el año 1869¹⁹ Panamá adoptara el Código de Comercio de Chile de 1865, con algunas modificaciones y con exclusión del Libro tercero y que el gobierno nacional en año 1870 sustituyera el Libro tercero del Código de 1853 y adoptara integralmente el Libro tercero del Código chileno sobre comercio marítimo.

La forma de gobierno central del año 1886 adoptó como legislación mercantil única que rigió para el territorio, el Código de Comercio de Panamá de 1869 y el Código nacional de 1884 sobre comercio marítimo. Wiesner [s/f] relaciona el proceso político de Colombia durante el

siglo XIX y su influencia sobre la codificación mercantil en los siguientes términos *“Pueden entonces verse tres períodos: el colonial y republicano temprano, en el que estaban vigentes las ordenanzas de Bilbao; el comprendido entre 1853 y 1887, que coincide con el período federal, y finalmente desde 1887 hasta bien entrado el siglo XX, con la legislación unificada”* (s/f, p. 94)

Otros institutos creados en materia mercantil: en el año 1890 la creación de Cámaras de Comercio con facultad de actuar como Tribunales de Comercio y en el año 1930 se instituye el Registro Público de Comercio. En las reflexiones de (Phanor 1913, citado por Tovar, 2014) sobre la legislación mercantil vigente en Colombia a principio del siglo XX en referencia a los códigos comerciales que son dos y que *“uno de los cuales trata especialmente sobre el derecho marítimo”* dejando expresado en forma concreta que *“se basan sobre todo en el derecho español, pero también tienen influencia francesa”* asimismo deja plasmada su inconformidad al mencionar que podrían ser mejorados *“para ponerlos al día con las condiciones mercantiles actuales; están plagados de fórmulas restrictivas, incompatibles con la elasticidad y la libertad que el desarrollo moderno de los negocios requiere, y son por lo tanto evadidos o descuidados en la práctica”* es así que la visión liberal predomina en la mayoría de los juristas y autores de la época, una razón posible era que dichas ideas proliferaban en Europa y estos

¹⁹ Fue su autor Justo Arosemena, quien, además fue embajador de Colombia ante Chile en el año 1855.

juristas se formaban en Universidades de esa región debido a que en Latinoamérica eran muy pocas las universidades y quiénes tenían recursos iban a estudiar al exterior trayendo consigo las ideas que se impartían en las universidades extranjeras.

En la tercera década el siglo XX, se dispuso la creación una comisión revisora de la legislación comercial vigente, en el seno de dicha comisión se dictaron varios proyectos sobre sociedades anónimas, instrumentos negociables y quiebras. El proyecto que se convirtió en ley fue el referido a la quiebra y en el año 1969 fue declarada inconstitucional. Entre 1952 y 1953 se crearon comisiones revisoras de los Código Civil y de Comercio, entre otros. El proyecto de Código de Comercio fue presentado al Congreso en 1958, se basaba en el sistema objetivo de los actos de comercio, asimismo, contenía otros excesos de reglamentación, de principios, entre otros, por lo que fue cuestionado, en principio por ser contrario a las tendencias orientadoras adoptadas por otros países en materia de legislación mercantil de la época y sometido a una revisión final por expertos. Finalmente, en 1971 es aprobado por decreto del Ejecutivo en virtud de las facultades extraordinarias conferidas por el Congreso en 1968.

Estructura del Código de Comercio de 1971

Título preliminar

Libro primero: de los comerciantes y asuntos de comercio.

Libro segundo: de las sociedades comerciales.

Libro tercero: de los bienes mercantiles.

Libro cuarto: de los contratos y obligaciones mercantiles.

Libro quinto: de la navegación.

Libro sexto: de los procedimientos.

El libro segundo tiene influencias del Código de Comercio Italiano de 1942, del Código de Comercio Mexicano de 1934, al igual que el Código Japonés de 1951.

En la década del noventa hubo cambios institucionales que surgieron a raíz de la revolución tecnológica en las comunicaciones generando cambios en la sociedad que se reflejaron en el mercado y por lo tanto, en la legislación comercial. En Colombia 1995 se dictó un proyecto de ley que contenía los siguientes principios orientadores: el reconocimiento expreso de la autonomía de la voluntad y menor intervención del Estado en el mercado. El



trabajo fue elaborado por una comisión del Ministerio de Justicia y coordinado por Francisco Reyes Villamizar²⁰. Asimismo, el Código de Comercio fue modificado en los siguientes aspectos:

- ✓ Somete a las mismas reglas a las sociedades civiles y comerciales.
- ✓ Unifica el régimen concursal de comerciantes y no comerciantes, aboliendo el concurso de acreedores civil.
- ✓ Deroga expresamente el régimen de sociedades civiles, dando un paso adelante en la unificación del derecho privado

En materia civil el primer Estado que dictó su Código Civil fue Antioquía, tomando como fuente el Código chileno de Bello, desde que los Estados tenían esa atribución y entró en vigencia en el año 1860, del mismo modo continuo el Estado de Santander y de forma gradual, todos los Estados de la Confederación Granadina adoptaron su legislación sobre la materia. Con la Constitución de 1886 se redactó El Código Civil sancionado en el año 1887 luego modificado, que rigió para todo la República de Colombia tomando como fuente el Código Civil chileno. Fue elaborado en un contexto revolucionario y si bien, sufrió múltiples modificaciones, es el que rige actualmente las relaciones civiles de la sociedad colombiana.

Ante la falta de un ordenamiento jurídico propio, la academia jurídica considera un trasplante jurídico.

Reflexión final

Durante el siglo XIX, la tendencia en los distintos países del mundo fue la de reunir en un único cuerpo legal todas las normas relativas al comercio, incluidas las sociedades comerciales. En el caso de Latinoamérica fueron inspirados los Códigos en la legislación francesa y según López Rodríguez, citado en Laverán, Bley (2015, p.4) el Derecho comercial fue de corte liberal que comenzó luego de la Revolución Francesa. Fue sobre los fundamentos de la Revolución Francesa que se construyó el capitalismo moderno. Es así que se crean las sociedades anónimas abiertas al ahorro público para formar sus capitales. En ese período, después de la codificación, otras normativas promovieron el mejor desenvolvimiento del comercio y de la industria - la regulación de la propiedad industrial y el régimen de propiedad sobre el fondo de comercio y apareció la reglamentación sobre algunas operaciones de banco.

El Código de Comercio anterior a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial unificado fue redactado por Eduardo Acevedo (uruguayo) y Dalmacio Vélez Sarsfield en el año 1858 y se sancionó un año más tarde, en 1859, en ese entonces se redactó para el Estado de Buenos Aires (que se encontraba separado de las demás provincias que constituían la Confederación Argentina). Debido a la inexistencia de una legislación de carácter nacional algunas provincias

²⁰Abogado, profesor de derecho de la Universidad Javeriana. Cuenta con maestría y

doctorado obtenidos en universidades del exterior.

adoptaron este código, en tanto otras se regían por el código español de 1829.

Con la unificación de la Argentina en el año 1862, el Senado nacional lo ratificó en el año mencionado y pasó a tener vigencia en todo el país. El Código de Comercio argentino fue tomado por Paraguay y Uruguay, con pocas modificaciones.

Si bien el país contaba con un Código Comercial no existía un Código Civil y por ese motivo los redactores del Código optaron por incluir distintas disposiciones de esa materia en el Código de Comercio. Ese es el motivo por el cual cuando en 1871 comenzó a regir el Código Civil elaborado por Vélez Sarsfield, fue preciso adaptarlo a la nueva legislación, recién se logró – luego de varios intentos- en el año 1889 en base al proyecto elaborado por la Comisión de Códigos de la Cámara de Diputados.

En el año 1889 se aprobó una enmienda al Código, que incluía la nueva Ley de Quiebras, las ordenanzas de la Aduana, la ley sobre garantías o certificados del depósito y las leyes de patentes de invención a marcas en 1890.

En el siglo XX se produjo un cambio en la tendencia de los países respecto de compendiar en un solo cuerpo normativo todo lo atinente al ámbito comercial y las nuevas normas sobre sociedades comerciales no eran introducidas en los respectivos Código de Comercio de los distintos países por vía de reformas, sino que comenzaron a dictarse leyes por separado. En Argentina se sanciona la Ley de Sociedades Comerciales N° 19550 en 1972. En el año 1983 se introdujo

modificaciones a la Ley de Sociedades que incorporó importantes aportes doctrinarios y jurisprudenciales. En 1995 se sanciona la Ley de Concursos y Quiebras N° 24.522.

El Código Civil fue redactado por Dalmacio Vélez Sársfield y fue el código legal que reunió las bases del ordenamiento jurídico en materia civil. Se trató de la culminación de una serie de intentos de codificación civil que tuvieron lugar en el país. Se aprobó a libro cerrado, es decir, sin modificaciones, el 29 de septiembre de 1869, mediante la Ley N° 340, entrando en vigencia el 1 de enero de 1871.

La legislación argentina se basaba en la española -previa a la Revolución de Mayo-, y en la llamada Legislación Patria que se componía de las leyes sancionadas por los gobiernos nacionales y provinciales, pero que eran consideradas de menor importancia comparadas con la española. El primer impulso se llevó a cabo después de la Constitución Nacional de 1853.

Entre las principales fuentes en las que se basó Vélez Sársfield para redactar el Código se encontraban el derecho continental europeo y el Código napoleónico como los antecedentes legislativos más importantes.

La Argentina es un país federal y coexisten normativas diversas—leyes, decretos, resoluciones, etc. de orden nacional, provincial y municipal que tienen aplicación y con diferentes órganos de control. Esta situación se enmarca en el orden jurídico constitucional que regula al país y que implica la coexistencia y

superposición entre las distintas normas en los distintos niveles o jurisdicciones que no siempre están claramente resueltos por la doctrina o la jurisprudencia e impactan sobre los entes con y sin fines de lucro, tanto en lo jurídico como en su implicancia contable. Se suma a esta situación el insuficiente aporte doctrinario en libros, revistas, etc. dado que contemplan de manera fragmentada las dimensiones contextuales de la codificación en la región, sin un abordaje integral. En Latinoamérica existen países con estructuras federales, mientras que Chile y Paraguay, entre otros adoptaron estructuras unitarias, de manera que no guardan en todos los casos similares estructuras jurídicas y es otro factor a considerar, como también sus historias y evolución a lo largo del tiempo.

No se han encontrado estudios de derecho comparado entre los Códigos de los países de Latinoamérica, en cambio es abundante y prolífico el derecho comparado europeo.

La temática es relativamente incipiente, en agosto de 2015 se puso en vigencia el Código Civil y Comercial de la Nación, adelantando su vigencia, por ende no existen muchos antecedentes con las características enunciadas en este trabajo, sí existen trabajos presentados en Congresos, Jornadas, etc. en los que han participado integrantes de la investigación que permiten avanzar en el análisis, conocimiento y comprensión sobre el tema, también trabajos, artículos publicados, investigaciones, etc. que abordan parcialmente y desde distintas disciplinas la propuesta para estudiar.

Por último pero no menos importante es preciso producir investigaciones sobre las implicancias contables del Derecho Mercantil, pero esto no es posible si no se conoce su historia y evolución porque a pesar de las revoluciones patrias en la región se siguió utilizando las normas que regían en el continente europeo y con idas y vueltas originadas por motivos políticos, históricos, sociales, culturales así como por la permanente injerencia de los distintos imperios que se disputaban los territorios australes tan ricos en recursos naturales.

Bibliografía

Libros

FREDDYUR TOVAR, L. [et al.]. (2014). Aproximaciones a la historia del Derecho en Colombia. Pontificia Universidad Javeriana. Santiago de Cali, Colombia: Editorial Javeriano.

Revistas

ARRASCUE, S. O. (2013). Trascendencia del nuevo Código Civil de Brasil. Revista Jurídica "Docentia et Investigatio", Facultad de Derecho y Ciencia Política U.N.M.S.M, Vol. 15, (2) pp- 53 -58.

Artículos on line

BARROSO, L. A. (2012). EL NUEVO CÓDIGO CIVIL BRASILEÑO EN EL MOMENTO HISTÓRICO DE SU PUBLICACIÓN. Recuperado de: http://www.academia.edu/5740341/El_nuevo_codigo_civil_brasile%C3%B1o_en_el_momento_hist%C3%B3rico_de_su_publicaci%C3%B3n el 5 de marzo de 2018

BOLETÍN MEXICANO DE DERECHO COMPARADO, núm. 150, septiembre-

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

diciembre 2017. Recuperado de:
<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/559/819> el 12 de enero de 2018

BOLSA DE MADRID. (2006). LA HISTORIA DE LA BOLSA DE MADRID: POLÍTICA, ECONOMIA Y BOLSA. Recuperado de:
http://www.bolsasymercados.es/esp/publicacion/revista/2006/10/012-019%20Cover%2001_157.pdf el 14 de mayo de 2018

ASTRILLÓN Y LUNA, V. (2004). LA RECODIFICACIÓN SUSTANTIVA DEL DERECHO MERCANTIL. Biblioteca Jurídica Virtual. Revista de Derecho Privado N° 7, enero- abril 2004. Recuperado de:
<http://historico.juridicas.unam.mx/publica/rev/derpriv/cont/7/dtr/dtr1.htm> 15 de Mayo de 2018

CÓDIGO COMERCIAL. LEI N° 556, DE 25 DE JUNHO DE 1850. Recuperado de:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l0556-1850.htm el 04 de marzo de 2018

CÓDIGO DE COMERCIO. [s.f]. Wolters Kluwer. Recuperado de:
<http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEA MtMSbF1jTAAAU ND C z ND t b LU ou LM Dx bl w MDCwNzAwuQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAQWMFYzUAAAA=WKE> el 12 de Junio de 2018

DE MEDEIROS, L. M. (2011). Evolução histórica do Direito Comercial. Da comercialidade à empresarialidade. Recuperado de:
<https://jus.com.br/artigos/18219/evolucao-historica-do-direito-comercial/1> el 19 de febrero de 2018.

DE LIMA OLIVEIRA, M. L. (2012). HISTORIA DA CODIFICACAO BRASILEIRA: DE TEIXEIRA DE FREITAS AO CODIGO CIVIL DE 2002. Recuperado de:

<http://derechogeneral.blogspot.com.ar/2012/02/historia-da-codificacao-brasileira-de.html> el 27 de febrero de 2018.

GIL, R. Z. (2014). HISTORIA DEL CONSTITUCIONALISMO EN COLOMBIA. UNA INTRODUCCIÓN. Pontificia Universidad Javeriana Cali, p, 111. Recuperado de
<http://www.ricardozuluagagil.com/docs/Art.%20Historia%20del%20Constitucionalismo%20en%20Colombia.pdf> 04 de abril de 2018

HIRATA A. (2011). NOTÁVEIS DO DIREITO. Carvalho Moreira, o Barão de Penedo. Recuperado de:
<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/carvalho-moreira-o-barao-de-penedo/7992> el 13 de marzo de 2018

LÓPEZ RODRIGUEZ, C. (s/d). Recuperado de:
<http://www.derechocomercial.edu.uy/RespDerechoComEpocaContemp.htm> el 10 de Septiembre de 2017

WIESNER, M. L. R. (s/f): LOS CÓDIGOS MERCANTILES EN LA COLOMBIA DECIMONÓNICA: LA MIGRACIÓN DE UN IDEAL IGUALITARIO, pp. 77-95. Recuperado de:
<https://revistas.unal.edu.co/index.php/anpol/article/view/56253/60408> el 16 de junio de 2018

TADDEI, M. G. (2002). O Direito Comercial e o novo Código Civil brasileiro. Revista Jus Navigandi, Teresina, año 7, (57). Recuperado de: <https://jus.com.br/artigos/3004> el 27 de febrero de 2018

INTRODUCCIÓN A LA COMPETITIVIDAD SISTEMICA Y LA INFLUENCIA DEL TIPO DE CAMBIO REAL EN LAS EXPORTACIONES

DIAZ, Darío Ezequiel

Licenciado en Economía

Matrícula N° 0023

Doctor en Ciencias Económicas con Mención en Economía
(UNC)

Docente e investigador universitario (UGD)

Director de Metodología y Relevamiento Estadístico (IPEC-
Prov. de Misiones)

drdarioezequieldiaz@gmail.com



ALVAREZ, Betina Mabel

Licenciada en Economía (UNNE)

Matrícula N° 12).

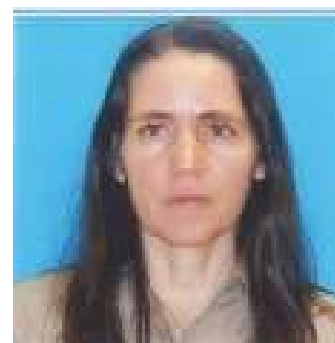
Contadora Pública Nacional (UNaM)

Matrícula N° 1512.

Docente universitaria e investigadora (UGD).

Perito oficial fuero provincial.

Contadora municipal y asesora en asuntos municipales.



NOTA: Los autores agradecen a la Licenciada Mirta Natalia Ojeda, por sus aportes y contribuciones al presente trabajo.

RESUMEN

Un concepto asociado al progreso y al desarrollo económico es el de competitividad. El cual, en un contexto de globalización es promotor del desarrollo de un territorio y no implica solamente que se incremente la participación en el mercado de las industrias insertas en ella, sino que su objetivo final es el de aumentar el estándar de vida de la población.

La competitividad es un concepto complejo, el cual puede ser abordado desde distintos enfoques: microeconómico/macroeconómico, de bajo/alto sendero, espurio/genuino, y finalmente, sistémico

El presente trabajo hará foco en la competitividad sistémica el cual incluye niveles analíticos macro, micro, meso y meta, que influyen en la compleja y dinámica interacción de todos los actores de una sociedad tanto en el plano local, regional, nacional y supranacional. Puntualmente, en cuanto al aspecto macroeconómico, distintos autores coinciden en que es necesario un desempeño económico exitoso del país evaluado en términos de incremento en el nivel de vida e ingreso real de la población; unas condiciones dadas de mercado abierto y transparencia en los bienes y servicios producidos por la nación.

La competitividad en este aspecto será abordada mediante el análisis de la evolución del tipo de cambio real y del tipo de cambio multilateral entre Argentina y Estados Unidos y entre Argentina y Paraguay.

PALABRAS CLAVES

Desarrollo Económico; competitividad sistémica; macroeconomía; tipo de cambio real

1 - INTRODUCCION

La creación de riqueza y el consecuente incremento en el empleo y el bienestar de las personas que conforman una sociedad son fundamental para el desarrollo económico con inclusión y equidad en cualquier sociedad.

Un concepto asociado al progreso y al desarrollo económico es el de competitividad. El mismo, en un contexto de globalización, es promotor del desarrollo de un territorio y no implica solamente que se incremente la participación en el mercado de las industrias insertas en ella, sino que su objetivo final es el de aumentar el estándar de vida de la población.

La competitividad es un concepto complejo el cual puede ser abordado desde distintos enfoques. La teoría microeconómica comprende más claramente la noción, desde la óptica que cualquier empresa que quiera permanecer en el mercado deberá producir productos eficientes que cumplan con los requisitos en términos de precio y calidad. Cuanto más competitiva sea con respecto a sus rivales, mayor será su capacidad para ganar participación de mercado y permanecer en él. Y, a la inversa, las empresas que no sean competitivas verán disminuida su cuota de mercado y, en última instancia, cualquier empresa que siga siendo poco competitiva, dejará de operar. Por otro lado, diversos autores, abordan el tema desde un punto de vista sistémico, contemplando nivel micro, macro, mesa y

meta; otros desde una competitividad de alto o bajo sendero, y, finalmente hay quienes lo hacen desde el punto de vista de la competitividad genuina o, en contraposición, la espuria.

En el trabajo (Ubfal, 2004, pág. 5) se aprueba la hipótesis de que “la devaluación de la moneda no es suficiente para incrementar la competitividad de la economía argentina. Si bien el aumento del tipo de cambio puede constituirse en una fuente espuria de competitividad, o incluso ser necesario para fortalecer la competitividad genuina; el mismo no es suficiente por sí solo para lograr una “economía más competitiva”.

Teniendo en cuenta lo mencionado, el presente trabajo de investigación tendrá como objetivo internalizar el concepto de competitividad sistémica y la influencia del tipo de cambio real.

El mismo se estructura en dos secciones: en primer lugar, se abordarán distintas definiciones del concepto de competitividad que fundamentan la investigación; en segundo lugar, se definirán el tipo de cambio nominal, el real y el multilateral y se analizarán el tipo de cambio bilateral entre Argentina-Estados Unidos y entre Argentina y Paraguay.

2 – OBJETIVOS

Objetivo General

- Introducir el concepto de competitividad sistémica de Messner (1993) y la influencia del Tipo de Cambio

Real (TCR) en la competitividad de la teoría económica tradicional

Objetivos específicos:

- Conceptualizar a la competitividad desde algunos enfoques teóricos, a partir de una breve sistematización de la literatura académica.
- Bosquejar el modelo de competitividad sistémica de Messner (1993) y sus principales elementos.
- Medir el tipo de cambio real en la economía argentina a lo largo del periodo 2007-2017 valorizando sus implicancias macroeconómicas, particularmente, respecto al desempeño y rendimiento de las exportaciones utilizando las conceptualizaciones metodológicas tradicionales.

3 - DESARROLLO

Principales definiciones de Competitividad.

La teoría microeconómica logró definir con claridad el concepto de competitividad. En cuanto a la teoría macroeconómica, el concepto está menos claro y fuertemente disputado. Krugman (1994) describe a la competitividad nacional como una “peligrosa obsesión”, teniendo en cuenta que es incorrecto hacer analogías entre una empresa y una nación ya que, en esta la última el juego de “suma cero” no es aplicable, es decir, una nación no puede pretender lograr mayor competitividad a costas de perjudicar a otro país. Finalmente, el autor sostiene que la competitividad no es más que un sinónimo de productividad. Para

que un país o región logre una competitividad macroeconómica, la mayoría de los autores sostienen que: a) es necesario un desempeño económico exitoso evaluado en términos de incremento en el nivel de vida e ingreso reales de la población; b) unas condiciones dadas de mercado abierto y transparencia en los bienes y servicios producidos por la nación; c) la competitividad no debería crear desequilibrios exitosos a corto plazo, pero insostenibles a largo plazo.

Otra clasificación del concepto lo propone (Malecki, 2004) distinguiendo entre competitividad de bajo sendero y de alto sendero. La primera implica una competitividad alcanzada mediante el pago de salarios bajos, trabajo precario e informal y bajos impuestos, lo cual perpetuará una incapacidad para mejorar, modernizar y ascender a una economía basada en altas capacidades, destrezas, y salarios elevados. En contraposición, la competencia de alto sendero involucra por un lado políticas orientadas al conocimiento, incentivando al emprendedorismo y por el otro, a la “economía del conocimiento” que produce resultados de suma positiva entre los actores intervinientes.

Otro modelo clasifica a la competitividad como “espuria” o “genuina”. La primera (Fajnzylber, 1988) consiste en ganar competitividad mediante incrementos del tipo de cambio nominal a partir de devaluaciones o depreciaciones, reducción de costos (capital, trabajos e insumos productivos) y una inflación interna relativamente menor que la internacional. En este caso quienes la

emplean no logran alcanzar ventajas comparativas, sino más bien solo obtienen ganancias fáciles e inmediatas no sostenibles a mediano plazo implicando solo frágiles éxitos individuales de las empresas incompatibles con beneficios de la comunidad.

En contraposición se encuentra la competitividad “genuina”, el cual se alcanza mediante el incremento de la productividad laboral y la utilización del capital y de los insumos de manera eficiente. Las ganancias genuinas están asociadas a actividades de cambio técnico u organizacional. Son ventajas que perduran, pueden ser recreadas en el tiempo y retroalimentarse a través del proceso de aprendizaje adquirido.

Finalmente, Ubfal (2004) se apoya fuertemente en el modelo teórico de (Messner, 1993) de “Competitividad Sistémica”, el cual sostiene que la misma incluye niveles analíticos macro, micro, meso y meta los cuales influyen en la compleja y dinámica interacción de todos los actores de una sociedad tanto en el plano local, regional, nacional y supranacional. Como se mencionó anteriormente, el trabajo hará hincapié en el nivel de análisis macroeconómico, y dentro del mismo, a la teoría de la paridad del poder de compra (PPP).

Tipo de Cambio (TC)

La tasa de cambio existente entre dos monedas se define como tipo de cambio. La misma puede ser medida en términos nominales, o bien, reales. El Tipo de Cambio Nominal (TCN), se define como el precio o unidad de una moneda

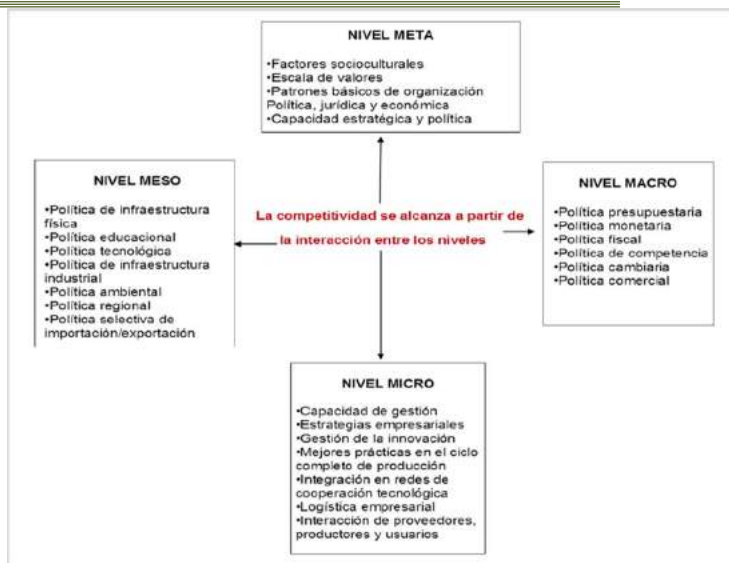


Gráfico 1: Modelo de Competitividad Sistémica

expresada en términos de la moneda local. A su vez, el TCN puede ser considerada, desde el punto de vista de la entidad financiera, como tipo comprador o vendedor. La diferencia es, lo que se conoce como “spread”, ganancia que obtiene la entidad por su intermediación entre la oferta y la demanda en el mercado de divisas.

El tipo de cambio tiene variaciones en el tiempo en cuanto a su cotización. Cuando el TC aumenta, se dice que hay una depreciación de la moneda local frente a la extranjera, mientras que cuando el TC disminuye, existe una apreciación de la moneda local. El Tipo de Cambio Real (TCR), a diferencia del TCN, es medido en término de bienes. Más precisamente, es el precio de los bienes de un país extranjero medidos en relación al precio de los bienes en el mercado local o, dicho de otro modo, el poder adquisitivo de la moneda extranjera en el mercado local.

$$(1) \quad TCR_{\text{país1,país2}} = TCN_{\text{país1,país2}} \times IPC_{\text{país2}} / IPC_{\text{país1}}$$

En este caso, el TCR puede variar por la apreciación o depreciación de la moneda local o bien, por cambios en el poder adquisitivo de la moneda (inflación o deflación) en cualquiera de los dos países involucrados en el análisis¹.

Por último, el Tipo de Cambio Real **Multilateral (TCRM)**, lo calcula el Banco Central de la República Argentina (BCRA) el cual mide el TCR del peso argentino en relación a un conjunto de monedas y, posteriormente los prorratea en función al volumen del intercambio comercial de Argentina con cada uno de los demás países.

El TCR más utilizado es el “bilateral”, el cual compara dos países en particular y es el que se implementará en la presente investigación.

Según la teoría económica, las exportaciones están determinadas por los excedentes entre la cantidad ofrecida y demandada al precio interno (Blanchard, 2007). El tipo de cambio real es un determinante importante en las exportaciones y en la asignación de recursos, en particular entre la producción de bienes y servicios transables, donde el precio viene determinado básicamente por consideraciones de los mercados mundiales. Los bienes no transables son aquellos que dependen básicamente de consideraciones internas o domésticas de la economía (Krugman & Obstfeld, 2006).

Las exportaciones básicamente, son la demanda por parte del resto del mundo de los bienes nacionales. Como cualquier demanda, dependerán del precio y el ingreso. Si el precio de los bienes nacionales baja, el mundo demandará más de ellos; cuando el tipo de cambio real sube, se necesitan menos unidades del bien extranjero para adquirir un bien nacional. La cuestión de que un individuo del resto del mundo tenga que sacrificar menos bienes para poder adquirir un bien nacional, tiene como consecuencia que la demanda por los bienes nacionales aumente, es decir, se incrementen las exportaciones. Si el nivel de ingreso del mundo (Y^*) sube, el mundo demandará más de los bienes nacionales (Díaz, Díaz, & Guarrochena de Arjol, 2009).

Como indica (Appleyard & Field, 2003), una depreciación o una devaluación de la moneda nacional, disminuye el precio de los bienes comercializables en el mercado doméstico. Esto genera que los costos de los factores productivos nacionales, expresados en moneda extranjera, disminuyan, y genere más rentabilidad de la producción de los bienes comerciables o exportables. Entonces, de acuerdo a la teoría económica, un elemento importante a tener en cuenta para el análisis de las exportaciones es el Tipo de Cambio Real bilateral (TCR), concepto vinculado a la competitividad de los sectores transables (Krugman & Obstfeld, 2006). Se lo llama

¹ Esta definición del TCR, se basa en el supuesto de la “Paridad del Poder de Compra” (PPC), que sostiene que el valor de los bienes es igual en todas partes del mundo, estableciendo un tipo de cambio real constante. Esta se conoce como la versión “en niveles” de PPC. Sin duda esto es extremo, porque habría que considerar que existen aranceles distintos para un mismo bien entre países, costos

de transporte, etc, que hacen que esta relación no se cumpla.

En su versión más débil, “basadas en tasas de variación”, la teoría de la PPC afirma que el cambio porcentual del precio en un país es igual al cambio porcentual del mismo bien en el extranjero.

real y bilateral debido a que toma en cuenta la evolución del poder adquisitivo en las monedas utilizadas en el intercambio comercial por dos países, y se formula como un índice que calcula el cociente entre la tasa de devaluación de la moneda doméstica respecto a la moneda extranjera considerada.

El tipo de cambio real está asociado a la competitividad de los sectores que producen bienes comerciables internacionalmente (transables); sin embargo, una mejora en la productividad puede hacer los bienes más competitivos, a pesar de que el tipo de cambio real se aprecie.

¿Es bueno o malo que el tipo de cambio real se aprecie? El tipo de cambio real es una variable endógena cuyo valor de equilibrio depende de las condiciones económicas. Hay algo positivo en una apreciación del tipo de cambio real, ya que se abaratan los bienes extranjeros, y habría que destinar menos bienes nacionales para comprar un bien extranjero. Sin embargo, también tiene un lado negativo, y es que la rentabilidad de los productores nacionales se reduce respecto de la de los extranjeros, haciendo a las empresas locales menos competitivas en los mercados internacionales. Si el tipo de cambio nominal se deprecia, pero el nivel de precios nacional sube en la misma proporción, el tipo de cambio real se mantiene constante.

Calculo del tipo de cambio real bilateral entre Argentina - Estados Unidos y Argentina-Paraguay

Los tipos de cambio nominales, expresados como cantidad de unidades monetarias de moneda nacional respecto a una unidad de moneda extranjera (TCN dólar; TCN guaraní; TCN dólar) corresponden al promedio anual. Los índices de precios al consumidor de cada uno de los países, fueron calculados “punta a punta”, es decir, diciembre del año “t” respecto a diciembre del año “t-1”. Los tipos de cambios reales bilaterales, fueron calculados en base a la fórmula de cálculo planteada en la ecuación (1). Además, para generar un patrón de comparación, y un punto de partida a tal efecto, se decidió utilizar como año base para los índices de precios al consumidor de los tres países analizados, el año 2007.

A continuación, la tabla n° 1 presenta el tipo de cambio nominal del peso con respecto al dólar y a los guaraníes, como asimismo la evolución de los Índices de Precios al Consumidor de Estados Unidos, Argentina y Paraguay y, en función a ellos, los cálculos de los respectivos TCR.



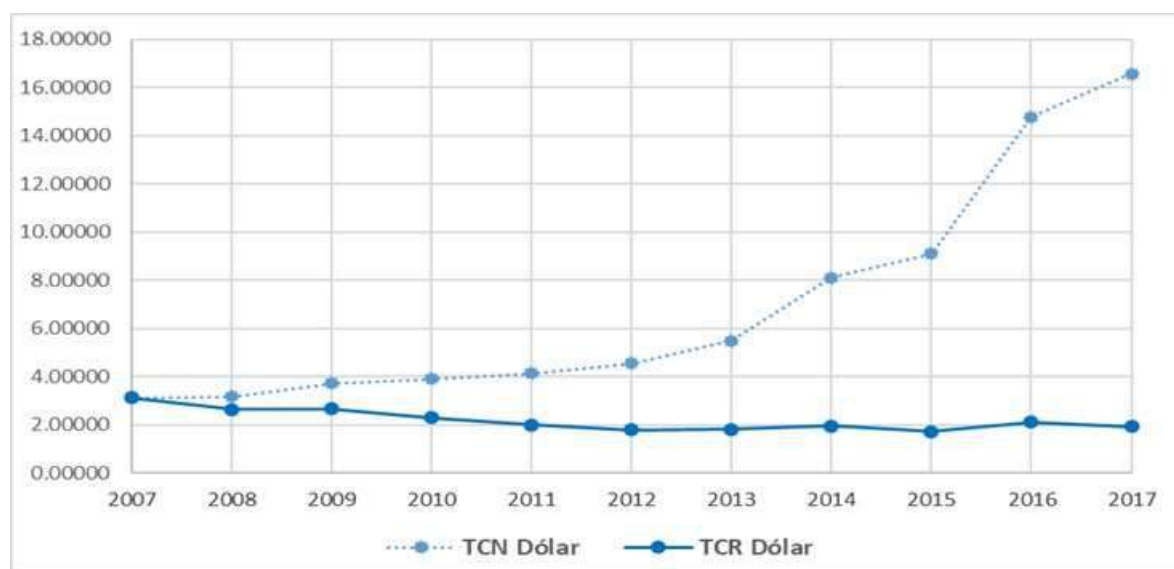
Tabla 1. Evolución del tipo de cambio nominal, real, y del índice de precios al consumidor. Argentina, Paraguay y Estados Unidos. Período 2007-2017

Año	TCN Dólar	TCN Guaraní	IPC Estados Unidos	IPC Argentina	IPC Paraguay	TCR Dólar	TCR Guaraní
2007	3.11590	0.00060	100.00000	100.00000	100.00000	3.11590	0.00060
2008	3.16280	0.00070	103.83960	124.13945	110.15480	2.64560	0.00062
2009	3.73050	0.00080	103.47010	145.31789	113.00990	2.65621	0.00062
2010	3.91290	0.00080	105.16730	179.75206	118.26620	2.28932	0.00053
2011	4.13050	0.00100	108.48690	224.29199	128.02790	1.99787	0.00057
2012	4.55250	0.00100	110.73200	282.30651	132.73410	1.78567	0.00047
2013	5.48580	0.00130	112.35400	341.36896	136.29650	1.80553	0.00052
2014	8.12130	0.00180	114.17660	473.00594	143.15060	1.96036	0.00054
2015	9.10620	0.00180	114.31210	601.30455	147.62980	1.73115	0.00044
2016	14.78540	0.00260	115.75420	812.98898	153.66310	2.10516	0.00049
2017	16.57160	0.00290	118.22010	1013.79726	159.19880	1.93243	0.00046

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Banco Central de la República Argentina, Banco Central de Paraguay, Bureau of Labor Statistics of the United States y PriceStats.

(*) El TCN dólar del año 2015 corresponde al valor promedio hasta el día 16 de diciembre, último día de vigencia del "Programa de Consulta de Operaciones Cambiarias" (o "cepo" cambiario).

Gráfico 2: Evolución del TCN y TCR del peso argentino con respecto al dólar



Fuente: Elaboración propia en base a datos del Banco Central de la República Argentina y Bureau of Labor Statistics of the United States, PriceStats e Indec.

(*). El TCN dólar del año 2015 corresponde al del 16 de diciembre, último día de vigencia del "Programa de Consulta de Operaciones Cambiarias" (o "cepo" cambiario).

Gráfico 3: Evolución del TCN y TCR del peso argentino con respecto al guaraní

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Banco Central de Paraguay, Bureau of Labor Statistics of the United States, PriceStats e INDEC

(*) El TCN dólar del año 2015 corresponde al del 16 de diciembre, último día de vigencia del "Programa de Consulta de Operaciones Cambiarias" (o "cepo" cambiario).

Por lo que se observa en los gráficos n° 2 y n° 3, el "TCN dólar" desde 2007 hasta 2017 ha crecido un 431.8%, mientras que el "TCN guaraní", un 383.3%. Sin embargo, en dicho periodo, hubo un incremento muy significativo del índice de precios al consumidor en Argentina del 913.8%, acompañado por un leve incremento de dichos índices análogos en Paraguay (+59.2%) y en EEUU (+18.2%). Esto ha significado una caída significativa del tipo de cambio real para nuestro país [TCR dólar: -38.0%; TCR guaraní: -24.1%]. De acuerdo a la teoría económica tradicional, mencionada en la anterior sección, dicha apreciación del tipo de cambio real, empeora la competitividad, puesto que se abaratan los bienes extranjeros, ya que se destinan menos

bienes nacionales para comprar un bien extranjero. Esto genera una disminución de las exportaciones netas (un aumento de las importaciones y una caída de las exportaciones).

Sin embargo, es conveniente citar un trabajo publicado por el Instituto Provincial de Estadística y Censos de la Provincia de Misiones (IPEC, 2015), que afirma, con algunas limitaciones metodológicas, que un 22% del monto total exportado de la Provincia de Misiones (para el periodo 2007-2014) se debe al tipo de cambio real bilateral o bien, que las exportaciones y el tipo de cambio real bilateral comparten solamente un 22% de elementos comunes. Esto significa, en otras palabras, que no se puede afirmar de manera tajante que el sector exportador requiera de un tipo de cambio real alto para ser competitivo².

² En dicho trabajo, se tomó la decisión de utilizar el tipo de cambio real bilateral (brasileño/argentino), por dos razones. El primero, basado en que el 77.7% del total de exportaciones (en volumen físico) de la provincia de Misiones para el primer trimestre de 2014, fueron destinadas a Brasil.

El segundo, en que el grado de correlación entre los índices de tipo de cambio real bilaterales es de 0.79. Esto significa que $(0.79)^2=0.62$ es la proporción de varianza compartida entre ambas variables. Puede interpretarse como que un 62% del tipo de cambio real bilateral (brasileño/argentino) se debe al tipo de cambio real

Además, dicho trabajo aclara que, si se toma como variable dependiente o a explicar las exportaciones y se elige al tipo de cambio real bilateral como variable predictora o explicativa, se tendrá que tal variable da cuenta de un 22% de la variabilidad de las exportaciones. Queda, por ello, $1-0.22=0.78$, un 78% del comportamiento de las exportaciones queda sin explicar. A este valor (0.78) se le denomina coeficiente de no determinación o coeficiente de alienación. Se concluye en dicho estudio, que un término más adecuado y que proporciona mayor comprensión es el de proporción de variabilidad no explicada. Si se incrementase, el número variables explicativas con otras variables como: la política fiscal; la política arancelaria; los términos de intercambios; la productividad y el control de capitales, es probable que se logre incrementar la proporción de variabilidad explicada de las exportaciones.

Por último, cabe afirmar, que el tipo de cambio real argentino, sea el bilateral con el real brasileño, el guaraní paraguayo o el dólar estadounidense, tiene un comportamiento muy similar.

CONCLUSION

Para una determinada región es importante que la competitividad no sólo conduzca a incrementar la participación en el mercado de una industria en particular, sino también aumentar el estándar de vida de la población. Esto

debería constituir el objetivo final de las acciones de política económica que impulsan e instrumentan la competitividad.

La competitividad es multidimensional, polifacética, multisectorial, holística y dinámica. No es posible obtener competitividad sin contar con una visión sistémica e integradora.

Sin embargo, es necesario comenzar a realizar estudios pormenorizados por niveles para luego integrarlos en perspectivas holísticas y dinámicas.

El nivel macro, de la perspectiva sistémica del modelo de Messner, es un punto determinante para el establecimiento de reglas de juegos claras y transparentes. Uno de los elementos a considerar dentro de este nivel, es el tipo de cambio real. Con respecto al mismo, no se puede afirmar que el sector exportador requiera sólo de un tipo de cambio real alto (depreciado) para ser competitivo.

Queda en el ámbito de la comunidad científica, comenzar a debatir sobre cuáles son los mecanismos más apropiados para medir la competitividad de los países, regiones, estados, provincias, municipios, localidades, etc; con el objeto de enfocar más claramente el proceso decisorio de las políticas públicas

bilateral (estadounidense/argentino) o bien, que ambos tipos de cambio real bilateral comparten un 62% de elementos comunes.

BIBLIOGRAFIA

Appleyard, D., & Field, F. (2003). *Economía Internacional* (Cuarta ed.). Mc Graw Hill.

Blanchard, G. (2007). *Macroeconomía* (Cuarta ed.). Pearson Education.

Cohen, R. (2005). *Macroeconomía: Tipo de Cambio. Evaluación de Proyectos de Plantas Químicas*. Universidad de Buenos Aires.

Coriat, B. (1997). *Los desafíos de la competitividad*. Buenos Aires: Oficina de Publicaciones del CBC-UBA.

Díaz, D. E., Díaz, A. M., & Guarrochena de Arjol, M. (diciembre de 2009). Dinámica de las Exportaciones Forestales de la Provincia de Misiones. *Revista Científica Visión de Futuro*, 12(2), 35-56.

Esser, K., Hillebrand, W., Messner, D., & Meyer-Stamer, J. (1994). *Competitividad sistémica. Competitividad internacional de las empresas y políticas requeridas*. Berlín: Instituto Alemán de Desarrollo.

Fajnzylber, F. (diciembre de 1988). Competitividad Internacional. Evolución y lecciones. *Revista CEPAL* (36).

Huggins, R., Izushi, H., Prokop, D., & Thompson, P. (2014). *The Global Competitiveness of Regions*. London and New York: Routledge Taylor & Francis Group.

Huggins, R., Izushi, H., Prokop, D., & Thomson, P. (2014). Regional competitiveness, economic growth and stages of development. *Zb rad. Ekon. fak. Rij*, 32(sv. 2), 255-283.

IPEC (2015). Informe sobre las exportaciones de la Provincia de Misiones. Situación Coyuntural del Primer Trimestre de 2015 y Análisis Evolutivo Descriptivo del Periodo 2007-2014.

Kitson, M., & Ron Martin, P. (2004). Regional Competitiveness: An Elusive yet Key Concept? *Regional Studies*, 38(9), 991-999.

Krugman, P. (1994). Competitiveness: a dangerous obsession. *Foreign Affairs*, 73(22), 28-44.

Krugman, P., & Obstfeld, M. (2006). *Economía Internacional* (Séptima ed.). Pearson Education.

Malecki, E. J. (2004). Jockeying for position: what it means and why it matters to regional development policy when places compete. *Regional Studies*, 38(9), 216-233.

Messner, D. (1993). *El desafío de la competitividad sistémica. La industria Maderera de Chile*. Berlín: Instituto Alemán de Desarrollo (IAD).

Porter, M. (1990). *The Competitive Advantage of Nations*. New York: The Free Press.

Ubfal, D. (2004). *El concepto de competitividad. Medición y aplicación al caso argentino*. Instituto de Investigaciones Económicas. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires. Buenos Aires: Documento de Trabajo N° 15.

MODIFICACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y SU IMPACTO EN EL HABER JUBILATORIO

BRITES, Patricia Elizabeth

Contadora Pública

MP 2.401 CPCEM

elipat76@yahoo.com.ar



RESUMEN

En éste artículo se exponen las modificaciones de la ley 27.346 que introduce a la ley del Impuesto a las Ganancias respecto de las jubilaciones, pensiones y demás haberes pasivos, puntualmente la deducción específica para los mismos.

Además, se analiza las características diferenciales que tiene el formulario de AFIP 572, a partir de dicha modificación a la ley 20. 628..

PALABRAS CLAVES

Haberes pasivos. Impuesto a las Ganancias. Deducciones.

INTRODUCCION

En este breve espacio, abordaremos en forma exclusiva algunos aspectos que se refieren a las modificaciones en el Impuesto a las Ganancias introducidas por la ley 27.346 (B.O. 27.12.2016), respecto de todos los beneficiarios de las rentas incluidas en el inciso c) del artículo 79, centralmente, las jubilaciones y pensiones.

En este aspecto, dos medidas muy concretas tienen como destinatarios a los jubilados y pensionados. Por un lado, la reforma del inciso c) del artículo 79 de la Ley que cambia, breve pero sensiblemente, su redacción: - “De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida en que hayan estado sujetos al pago del impuesto, y de los consejeros de las sociedades cooperativas”. (El resaltado es el agregado por la ley y el destacado es el cambio.)

Por otro lado, se crea un mínimo “específico” para las rentas del inciso c)

En el artículo 23 de la ley del Impuesto a las Ganancias (Texto Ordenado 1997, Dto. 649/97-B.O. 6.8.97), se establecen lo que se conoce como deducciones personales, que son: la Ganancia No Imponible (Mínimo No Imponible), las Cargas de Familia y la Deducción Especial.

Entre las modificaciones que se introducen en este artículo están las siguientes:

- Deducción especial para jubilados: Para el caso de jubilados las deducciones del inciso a) del art. 23 (Mínimo No Imponible) y c) del mismo artículo (Deducción Especial), serán

reemplazadas, siempre que sean superadas, por una Deducción Específica equivalente a seis veces la suma de los haberes mínimos garantizados definidos en el art. 125 de la ley 24.241.

A tal fin, en cada mes se deberá sumar los importes de los haberes mínimos garantizados que estuvieron vigentes en cada uno de los períodos mensuales transcurridos desde el inicio del año y multiplicarlos por seis. Por lo tanto, la deducción específica para el periodo fiscal 2017 quedaría compuesta de la siguiente manera.

Enero a febrero 2017 (Resolución 298/2016 ANSES)

$$\$ 5.661,16 \times 6 \times 2 = \$ 67.933,92$$

Marzo a agosto 2017 (Resolución 34-E/2017 ANSES)

$$\$ 6.394,85 \times 6 \times 6 = \$ 230.214,60$$

Septiembre a diciembre 2017 (Resolución 176-E/2017 ANSES)

$$7.246,64 \times 6 \times 4 = \$ 173.919,36$$

TOTAL, DEDUCCIÓN ESPECIFICA PARA EL PERÍODO FISCAL 2017 = \$ 472.067,88

Para tener derecho a esta deducción especial el jubilado no tiene que tener otros ingresos distintos a los previsionales (puede cobrar más de un beneficio), ni tampoco encontrarse obligado a tributar el Impuesto a los Bienes Personales, excepto cuando surja exclusivamente de la propiedad de la vivienda personal. En éste último punto surge una interrogante, la norma no especifica desde que periodo el contribuyente no debe encontrarse obligado a tributar bienes personales para tener derecho a la Deducción Específica, dando

a entender que se aplica desde el periodo de incorporación de dicha la Deducción, o sea desde el año 2017; pero en la práctica al rellenar el formulario 572 una de las preguntas a responder es si el beneficiario tributó Bienes Personales en el último período fiscal anterior al que está declarando.

Otro punto para destacar que además de esta Deducción Especial, siguen sus beneficiarios teniendo derecho a las deducciones de cargas de familia.

- Además, para el periodo 2017, aumento en las deducciones personales del art. 23, incisos a, b y c; y se eliminó la deducción por otros familiares distintos al cónyuge e hijos hasta los 18 años que se encuentren efectivamente a cargo del beneficiario, sean residente en el país y no tengan en el año ingresos netos superiores a pesos cincuenta y un mil novecientos sesenta y siete (\$51.967), cualquiera sea su origen y estén o no sujetas al impuesto.

- Todas las deducciones previstas en el art. 23 comentado, se ajustarán anualmente, a partir del año fiscal 2018, por el coeficiente que surja de la variación de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPE), comparando octubre de 2017 y octubre de 2016. Según nuestro criterio esta actualización solo se aplica al Mínimo No Imponible, cargas de familia y Deducción Especial. La Deducción Específica para jubilados se actualizaría con los ajustes del haber mínimo;

- Las deducciones anuales por gastos de sepelio del contribuyente, cónyuge o hijos (\$996,23); intereses de préstamos hipotecarios para la compra de vivienda (\$20.000); y Primas de Seguros de Vida (\$996,23), no se modificaron. La deducción por los importes abonados a trabajadores domésticos se actualizó a \$51.967 anuales. Las deducciones por honorarios médicos, cuotas de medicina prepaga y donaciones no se actualizan porque tienen como tope el 5% de la ganancia neta sujeta a impuesto.

Aumento de las deducciones personales mencionadas en un 22%, para aquellos que vivan en la zona austral definida en la ley 23.272, artículo 1ro. y sus modificaciones, conocida como Zona Austral¹

- Distintas situaciones en que pueden encontrarse los jubilados en el año 2017.

I) Jubilados con derecho a la deducción especial:

Mes	Deducción Especial Jubilados	Cónyuge	Hijo
1	33.966,96	4.037,25	2.036,00
2	67.933,92	8.074,50	4.072,00
3	?	12.111,75	6.108,00
4	?	16.149,00	8.144,00
5	?	20.186,25	10.180,00
6	?	24.223,50	12.216,00
7	?	28.260,75	14.252,00
8	?	32.298,00	16.288,00
9	?	36.335,25	18.324,00
10	?	40.372,50	20.360,00
11	?	44.409,75	22.396,00
12	?	48.447,00	24.432,00

¹ Ley 23.272 Artículo 1° — A los efectos de las leyes, decretos, reglamentaciones, resoluciones y demás disposiciones legales del orden nacional, considerase a la provincia de La Pampa juntamente con las provinciales de

Río Negro, Chubut, Neuquén, Santa Cruz, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y el partido de Patagones de la provincia de Buenos Aires.

II) Jubilados sin derecho a la deducción especial no domiciliados en zona austral:

Mes	Mínimo No Imponible	Ded.Especial	Cónyuge	Hijo
1	4.330,58	20.786,80	4.037,25	2.036,00
2	8.661,17	41.573,60	8.074,50	4.072,00
3	12.991,75	62.360,40	12.111,75	6.108,00
4	17.322,33	83.147,20	16.149,00	8.144,00
5	21.652,92	103.934,00	20.186,25	10.180,00
6	25.983,50	124.720,80	24.223,50	12.216,00
7	30.314,08	145.507,60	28.260,75	14.252,00
8	34.644,67	166.294,40	32.298,00	16.288,00
9	38.975,25	187.081,20	36.335,25	18.324,00
10	43.305,83	207.868,00	40.372,50	20.360,00
11	47.636,42	228.654,80	44.409,75	22.396,00
12	51.967,00	249.441,60	48.447,00	24.432,00

III) Jubilados sin derecho a la deducción especial domiciliados en zona austral:

Mes	Mínimo No Imponible	Ded.Especial	Cónyuge	Hijo
1	5.283,31	25.359,90	4.925,45	2.483,92
2	10.566,62	50.719,79	9.850,89	4.967,84
3	15.849,94	76.079,69	14.776,34	7.451,76
4	21.133,25	101.439,58	19.701,78	9.935,68
5	26.416,56	126.799,48	24.627,23	12.419,60
6	31.699,87	152.159,38	29.552,67	14.903,52
7	36.983,18	177.519,27	34.478,12	17.387,44
8	42.266,49	202.879,17	39.403,56	19.871,36
9	47.549,81	228.239,06	44.329,01	22.355,28
10	52.833,12	253.598,96	49.254,45	24.839,20
11	58.116,43	278.958,86	54.179,90	27.323,12
12	63.399,74	304.318,75	59.105,34	29.807,04

Tratamiento fiscal distinto para jubilados del régimen común y para ciertos regímenes especiales

La Deducción Especial del inciso c del artículo 23 de la ley, se multiplica por 4,8 cuando se trata de ingresos de los incisos a (cargos públicos), b (trabajo dependiente) y c (jubilaciones, pensiones y retiros) del artículo 79 de la ley. Dice el inciso c) del art. 23, que no obstante lo expresado, el incremento indicado no será de aplicación cuando se trate de regímenes previsionales especiales que, en función del cargo desempeñado por el beneficiario, concedan un tratamiento diferencial del haber previsional, de la movilidad de las prestaciones, así como de la edad y

cantidad de años de servicio para obtener el beneficio jubilatorio. Excluyese de esta definición a los regímenes diferenciales dispuestos en virtud de actividades penosas o insalubres, determinantes de vejez o agotamiento prematuros y a los regímenes correspondientes a las actividades docentes, científicas o tecnológicas y de retiro de las fuerzas armadas y de seguridad.

Dentro de los regímenes excluidos del incremento estarían todos los regímenes jubilatorios especiales que no sean de docentes o investigadores científicos, como los del Servicio Exterior, Poder Judicial y los regímenes especiales derogados que no tienen relación con esas actividades.

Reducción en los nuevos importes a pagar por los jubilados que tengan derecho a la Deducción Especial

Por un lado, la franja de jubilados que pueden ser incluidos en la Deducción Específica para Jubilados, si perciben un haber bruto aproximadamente inferior a \$36.000 mensuales dejan de pagar el impuesto a las ganancias.

JUBILACION BRUTA	EN 2016 PAGABAN	NUEVA LEY
20.000	\$ 190	0
25.000	\$ 1.396	0
30.000	\$ 3.019	0
33.300	\$ 4.195	0

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

Otros jubilados con mayores ingresos ven reducida su carga impositiva:

JUBILACION BRUTA	EN 2016 PAGABAN	NUEVA LEY	Reducción
40.000	\$ 6.583	\$ 734	89%
50.000	\$ 10.133	\$ 2.824	72%
60.000	\$ 13.711	\$ 5.643	59%

Situación ventajosa de los jubilados con relación al resto de los contribuyentes

Podemos ver cómo la deducción especial coloca a los jubilados en mejor situación que el resto de los contribuyentes:

Ingresos brutos mensuales a partir de los cuales se paga Ganancias

Empleado soltero	\$ 28.000
Empleado casado	\$ 32.424
Emp.casado c/1 hijo	\$ 34.688
Emp.casado c/2 hijos	\$ 36.952
JUBILADO SOLTERO	\$ 36.000
JUBILADO CASADO	\$ 40.037
JUBILADO CASADO Y CON UN HIJO	\$ 42.073

Esta situación ventajosa de los jubilados frente al impuesto, se ve incrementada porque son los únicos contribuyentes a los cuales se les actualizará la deducción especial en los meses de marzo y septiembre de cada año, como consecuencia del aumento del haber mínimo.

¿Cuáles son los porcentajes que se aplican en el cálculo del impuesto?

Existe una escala. No es un porcentaje fijo, sino que existe una alícuota progresiva desde el 5% hasta el 35% aplicada sobre la ganancia neta y de acuerdo al monto.

¿Cuáles son las otras deducciones que los beneficiarios de haberes pasivos pueden presentar para que el impuesto que sea menor?

a) **Además de Cargas de Familia,**

b) **Seguros de Vida** (con tope)

c) **Gastos de Sepelio** (con tope)

d) **Intereses por Créditos Hipotecarios:**

De las cuotas pagadas, la Ley permite la deducción de los intereses sobre créditos hipotecarios para compra o construcción de vivienda. Monto máximo a deducir: hasta \$20.000 anuales. En este caso deberá adjuntar el detalle de los intereses pagados emitido por el Banco, o copia de las cuotas abonadas en el año fiscal, desagregadas en capital e interés.

e) **Honorarios Médicos:** Hace referencia a los honorarios abonados efectivamente y prestados por médicos clínicos, odontólogos, psicólogos, bioquímicos, auxiliares de la medicina, tanto del titular como de los familiares que éste posea a su cargo.

Estos, y los honorarios correspondientes a Servicio de Asistencia Médica y Paramédica, hospitalización en Clínica s, servicios prestados por médicos en todas sus especialidades y no cubiertos por la Obra Social; deberán presentarlos en forma anual, en el mes de noviembre por lo efectivamente erogado durante el año en curso, justificados con las facturas correspondientes. Monto máximo a deducir: 40% de lo facturado y hasta el límite del 5% de la ganancia neta anual. La deducción se hará siempre y cuando la prestación haya sido efectivamente facturada por el prestador del servicio,

detallando el monto total de la prestación y el CUIT del prestador y en la medida que el monto no sea reintegrado por parte de la obra social que posea el beneficiario.

f) **Servicio Doméstico:** Los importes abonados al personal doméstico en concepto de contraprestación de servicios y por aportes patronales.

g) **Donaciones:** Las donaciones realizadas a organizaciones Nacionales, Provinciales y Municipales o instituciones destinadas a actividades de bien público exentas expresamente por la AFIP, con indicación del CUIT de la Institución. (RG 1815 de la AFIP).

h) **Alquileres de casa habitación:** El cuarenta por ciento (40%) de las sumas pagadas por el contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, en concepto de alquileres de inmuebles destinados a su casa habitación, y hasta el límite de la suma prevista en el inciso a) del artículo 23 de esta ley, siempre y cuando el contribuyente o el causante no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción. (Cuando se reglamente).

i) **Viáticos:** Se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonen como adelanto o reintegro de gastos. No obstante, será de aplicación la deducción prevista en el artículo 82 inciso e) de esta ley, debiendo establecer la AFIP los parámetros y topes para la deducción de los mismos, el que no podrá superar el equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 23 de la presente ley. (Cuando se reglamente).



Formulario 572 web

Mediante la R.G. 3966/2016 (B.O. 28/12/2016) en su Art.1, se establece para el período fiscal 2017 y siguientes, que los trabajadores en relación de dependencia, y otros (incluidos jubilados, retirados, pensionados, etc.) -alcanzados por la RG (AFIP) 2437- deberán presentar obligatoriamente en todos los casos el formulario 572 Web a través del servicio "Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SIRADIG) - Trabajador", el cual permite la transferencia electrónica de los datos contenidos en el citado formulario, es decir que a partir del período fiscal 2017 ya no podrá ser utilizado el formulario 572 manual bajo ningún concepto,

A efectos de declarar la deducción específica incrementada para jubilados/pensionados/retirados, se deberá ingresar al servicio con clave fiscal "SIRADIG - Trabajador", opción "Carga de Formulario", ítem 5 - Beneficios. Al marcar la opción "Trabajador Zona Patagónica y Jubilados / Pensionados" se deberá tildar la opción "Jubilado / Pensionado y/o Retirado", luego seleccionar, para los sucesivos meses del año, "SI/NO" a las siguientes consultas:

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

Sr. JUBILADO/PENSIONADO Y/O
RETIRADO: ¿Usted vive en Región
Patagónica?

Sr. JUBILADO/PENSIONADO Y/O
RETIRADO: ¿Percibe otros ingresos por
monotributo / relación de dependencia /
participación en sociedades / actividad
autónoma. etc.?

Sr. JUBILADO/PENSIONADO Y/O
RETIRADO: ¿Tributó Bienes Personales
en el último período fiscal anterior al que
está declarando?

ACLARACIÓN: Una vez informados estos
datos, así como los demás conceptos que
pudiera corresponder declarar en el
SIRADIG, se deberá enviar la información
al "agente de retención", esta opción podrá
visualizarla al seleccionar, dentro del ítem
"Carga de Formulario", la opción "Vista
previa

Si el jubilado o pensionado percibe otro
ingreso y/o beneficio deberá informarlo en
el Formulario 572 web.

El organismo o entidad u empleador que
abone los haberes más altos, es aquel que
deberá ser designado como agente de
retención del impuesto, utilizándose para
ello el Formulario 572 web.

La frecuencia de presentación del
Formulario 572 es la siguiente:

1) En forma mensual:

- Si posee otros ingresos.
- Si posee deducciones admisibles.
- Si le corresponden los beneficios
por Residir en zona patagónica o
Deducción Específica.

El agente pagador/ de retención liquidará
su impuesto dando lectura a los montos
declarados mes a mes. En caso de obviar
esta presentación un mes, la misma no
será tenida en cuenta para la liquidación
del impuesto a las ganancias de ese mes,
rectificándose cuando realice una nueva
presentación.

2) En forma anual, una vez al año:

- Si posee cargas de familia
solamente.

Es de notar que, si produce alguna
novedad en las mismas, tales como
mayoría de edad, fallecimiento, debe
informarla confeccionando un nuevo
formulario 572 web con sus
modificaciones.

Mediante R.G N° 4030-E (B.O.25/4/2017),
se establece que deberán presentar las
declaraciones juradas del Impuesto sobre
los Bienes Personales y del Impuesto a las
Ganancias, quienes en el año 2016 en
relación de dependencia perciban ingresos
brutos anuales iguales o superiores a
\$500.000, sean éstas gravadas, exentas
y/o no alcanzadas

En caso de que tuviera haberes
correspondientes a Veteranos de Malvinas
deberá cargar los haberes en la parte de
haberes externos y poner el monto bruto
pagado en la columna "Imp. Conceptos
Exentos / No Alc. en Ganancias" de esta
manera estará cumpliendo con informar
todos sus haberes, pero el agente de
retención no lo tendrá en cuenta para el
cálculo del Impuesto a las Ganancias.

Es una consulta muy común entre los
empleados en relación de dependencia y
también entre los profesionales en ciencias

económicas si la obligación de presentar el formulario 572 web mediante el servicio SIRADIG de AFIP aplica también a aquellos trabajadores a los cuales no se les retiene el impuesto.

Es importante aclarar que la respuesta que planteamos se trata solo de una interpretación personal de la normativa.

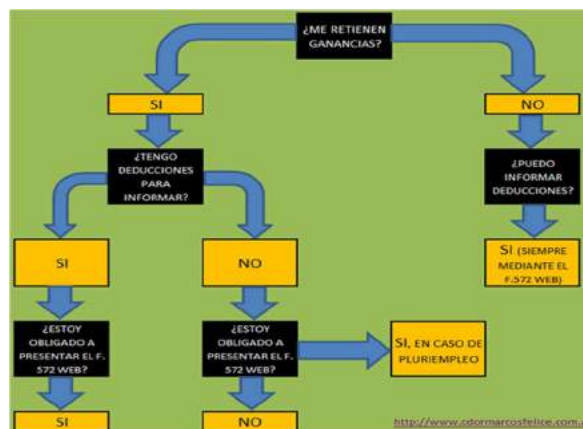
Desde el período fiscal 2017, hay que tener en cuenta que la Resolución General N° 4003 de AFIP establece que los trabajadores deberán informar a su agente de retención las deducciones a computar en la liquidación correspondiente al impuesto a las ganancias mediante el formulario 572 web, dejando de lado los topes de ingresos anuales establecidos hasta 2016.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, sostenemos que la obligación no recae sobre aquellos sujetos que no se les retiene el impuesto, teniendo en cuenta que la mencionada información es a efectos de cumplir con la obligación de informar los datos referidos a las deducciones que deberá tener en cuenta el empleador a la hora de liquidar la retención del impuesto. Por lo tanto, entendemos que a aquellos sujetos que no les corresponde retención alguna del impuesto por no alcanzar sus ingresos el mínimo sujeto a retención, de nada les sirve dicha información.

Por último, dejamos en claro que nada obsta al trabajador que no le retienen impuesto a presentar el formulario en cuestión. Puede hacerlo voluntariamente en cualquier momento. Esto puede ser recomendable en aquellos sujetos que

prevean que en algún momento de la relación laboral se les retenga el impuesto.

Resumiendo:



Fuente: Blog del Contador

CONCLUSIÓN

En éste artículo se trató de exponer brevemente las últimas modificaciones a la Ley de Impuesto a las Ganancias, puntualmente sobre contribuyentes respecto de sus haberes pasivos, se dio a conocer la situación ventajosa de un jubilado respecto de los demás contribuyentes y se analizó como debe presentarse el formulario de Deducciones admitidas a partir de la modificación incorporada.

FUENTE CONSULTAS

JAUREGUI Guillermo (2017). Los jubilados y la reforma de la ley de Impuesto a las Ganancias para el año 2017"

FELICE Marcos (2018). Blog del Contador.; <https://www.cdormarcosfelice.com.ar/estoy-obligado-a-presentar-el-formulario-572-web-si-no-me-retienen-ganancias/>; acceso 19/07/2018

<http://www.rjyp.com.ar/nove/jau156.htm>
acceso 12/07/2018.

AFIP:

https://www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/consultas_detalle.aspx?id=22038249

ASUNTOS CONTABLES EN ASUNTOS JURIDICOS. Hacia un acercamiento conceptual con nuestros amigos del Derecho.

Segunda Parte: Causas Laborales

VILLAMAYOR Diego Rolando

Contador Público

Especialista en Sindicatura Concursal

Docente FCE - UNaM

MP 0521 CPCEM

dvillamayor@hotmail.com



VILLAMAYOR NERCOLINI Mariana

Contadora Pública

Docente FCE - UNaM

MP 2623 CPCEM

marianavillamayornercolini@gmail.com



RESUMEN

Desde hace un tiempo a esta parte venimos experimentando consultas y efectuando informes periciales en juicios de contenido civil, comercial y laboral, en el ámbito de la primera circunscripción judicial de la Provincia de Misiones, requeridos por profesionales del derecho, a pedido de partes, o a requerimiento de los Tribunales, donde se nos solicita aclaraciones o desarrollos sobre aspectos conceptuales de nuestra disciplina.

Como lo hicimos en la entrega anterior, ésta tiene como objetivo, comentar algunos casos, sus particularidades y sus explicaciones; aportar las aclaraciones conceptuales que correspondan, sobre casos del fuero laboral o sobre otros puntos o cuestiones relacionadas con nuestra actuación en la Justicia, y sobre todo para colaborar con nuestros colegas del derecho, sobre la manera de formular los interrogantes, con el fin último de contribuir en un todo, a la mejor administración de justicia.

Como ya lo expresamos en la primera parte, lo comentado implica sin dudas un impulso para que ambas profesiones se interrelacionen de una manera más armónica. Y como en todo ámbito democrático, quedamos abiertos a propuestas o sugerencias, en pos del mejoramiento del imprescindible servicio de justicia.

PALABRAS CLAVES

Informes Periciales – Causas Comerciales – Aspectos Conceptuales de Contabilidad – Interrelación profesional Abogacía/Contador Publico

Caso 1

Pagos “a cuenta de futuros aumentos”

Este interrogante fue formulado (por la parte demandada) en una causa laboral donde se ventilaba el monto que un empleado fuera supuestamente remunerado con determinados conceptos que se aplicarían a “cuenta de futuros aumentos”.

Los puntos de pericia expresaban puntualmente:

A - “Que diga el perito hasta qué porcentaje los importes abonados a cuenta de futuros aumentos absorbieron los aumentos otorgados por convenio o decreto o ley”

B - “Que diga el perito si existió perjuicio económico para el empleado por haberse efectuado pagos a cuenta de futuros aumentos”:

Y fueron respondidos de la siguiente manera:

A - “DIGO: Que de la compulsa realizada de los recibos de sueldos y de los libros de sueldos y jornales, surge que no existían importes abonados bajo ningún concepto denominado “a cuenta de futuros aumentos”.

B - “DIGO: Que no se puede determinar si existió perjuicio económico para el empleado por haberse abonado pagos a cuenta de futuros aumentos, dado que de la compulsa realizada de los recibos de haberes y libros de sueldos y jornales surge que no existían importes abonados bajo ningún concepto denominado “a cuenta de futuros aumentos”.

Explicaciones:

La demandada por lo que pudo determinarse fuera de documentación escrita, acordaba con el dependiente determinadas compensaciones pecuniarias, abonadas con otros conceptos que no fueron precisados como “a cuenta de futuros aumentos” y pretendía probar que los incrementos de determinados conceptos remunerativos, tenían esa intención justamente. Nunca se plasmaron esos conceptos en ningún recibo de haberes, por lo que las respuestas fueron las indicadas precedentemente.

Comentarios:

Conocemos que en el derecho laboral existe el instituto del derecho adquirido, por lo que toda remuneración abonada con un concepto determinado, pasa a ser justamente la remuneración por ese concepto, por lo tanto, si no se explicita de manera fehaciente la circunstancia de “futuros aumentos”, no puede aducirse luego, que alguno de ellos fuere con esa intención. El perito solo puede informar lo que ve y compulsa en los recibos y documentación respaldatoria.

Independientemente de ello, la sugerencia sería (y justo en estos tiempos de paritarias semi permanentes en las distintas actividades del país), que los acuerdos de pagos a cuenta de futuros aumentos se encuentren acordados y documentados en los legajos de los dependientes, como respaldo de las acciones que el liquidador de las remuneraciones adopte en los casos donde deba liquidar procediendo en tal sentido.

Caso 2

Conceptos de “Retribución Regular, Normal y Habitual” – y conceptos de “costo-beneficio” en las Ciencias Económicas

Estas cuestiones fueron solicitadas en una causa de un dependiente contra una empresa de provisión de servicios del hogar, donde se abonaba un adicional por distribución de facturas, que tenía la modalidad de abonar al personal que distribuye las facturas de servicios domiciliarios, puerta a puerta, remunerando dicho servicio en función a la cantidad de facturas distribuidas, con el importe del franqueo postal de la empresa prestataria de servicios postales; haciendo constar todo ello en los recibos de sueldos respectivos

El primer interrogante fue formulado por la parte actora (dentro de los puntos solicitados), y expresaba puntualmente:

“Previamente: Explique según las previsiones del Convenio Colectivo de Trabajo N° XXXX/XXXX y la Ley de Contrato de Trabajo como se determina la denominada RETRIBUCIÓN REGULAR, NORMAL Y HABITUAL.”:

Y fue respondido de la siguiente manera:

“DIGO: Que dicho concepto encuentra su antecedente conceptual en el art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, que se refiere a la Indemnización por antigüedad o despido, cuando establece que: *“En los casos de despido dispuesto por el empleador sin justa causa, habiendo o no mediado preaviso, éste deberá abonar al trabajador una indemnización equivalente a UN (1) mes de sueldo por cada año de servicio o fracción mayor de TRES (3) meses, tomando como base la mejor*

remuneración mensual, normal y habitual devengada durante el último año o durante el tiempo de prestación de servicios si éste fuera menor”.



Recurriendo a la jurisprudencia como fuente del derecho, podemos citar lo siguiente, coincidiendo este auxiliar, con lo aquí formulado: *“ACUERDO... La Plata, a 30 de mayo de 2012, habiéndose establecido, de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo 2078, doctores Soria, Kogan, Hitters, de Lázzari, se reúnen los señores jueces de la Suprema Corte de Justicia en acuerdo ordinario para pronunciar sentencia definitiva en la causa L. 110.285, “Roa, Pedro R. contra Jacarandá A.F.J.P. S.A. Despido”.....”dable es recordar que a los fines del cálculo de la indemnización del art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, la mejor remuneración mensual, normal y habitual debe incluir el total de los ingresos de carácter remuneratorio cualquiera sea su modalidad, a cuyo fin deben computarse, además del básico, las remuneraciones variables o las que se originan como incentivos otorgados libremente por el empleador, siempre que se perciban en forma normal y habitual como así también el sueldo anual complementario, en razón de tratarse de un salario diferido (conf. causas L. 84.535, “Porcelli”, sent. de 12-XII-2007; L. 87.961, “García”, sent. de 13-VI-2007; L. 69.459,*

"Canosa", sent. de 19-II-2002; L. 68.416, "Martín", sent. de 3-X-2001)."

Y el segundo interrogante aquí planteado fue formulado por la parte demandada (dentro de los puntos solicitados), y expresaba puntualmente:

"Informe el auxiliar respecto de la conveniencia en término de costo beneficio, de mantener las tareas de distribución de facturas con personal propio, comparándolo con los precios del mercado postal en esta plaza":

Y fue respondido de esta manera:

DIGO: Que "la conveniencia en termino de costo beneficio, de mantener las tareas de distribución de facturas con personal propio, comparándolo con los precios del mercado postal en esta plaza" implica una decisión de administración, que requiere un estudio pormenorizado de estrategias y políticas empresariales, formuladas a través de la implementación de lo que en administración se define como "Plan de Negocio", que luego llevado a la práctica, resulta ejecutado por los administradores de la empresa, en función de dichas políticas, lo que lleva concluir a este auxiliar, que dicha cuestión escapa al análisis efectuado en función a lo encomendado en este informe, por lo que no estoy en condiciones de formular respuesta de este punto del cuestionario pericial, por dichos motivos.-

Explicaciones:

La modalidad consistía en que el dependiente era remunerado en función del costo del franqueo postal vigente en cada mes, sobre la base de la información obtenida de las tarifas de la empresa de correos, y del informe del supervisor del área con la cantidad de facturas distribuidas por cada operario, siendo este

concepto según el CCT un concepto remunerativo para todos los efectos que ello implica, y en determinados meses no se había tomado los valores vigentes del franqueo postal; y por otro lado la prestataria de los servicios pretendía escudarse respecto del concepto de costo beneficio.

Comentarios:

Los puntos de pericia fueron solicitados por ambas partes. Y el objetivo de la demandante, era determinar las bases sobre las cuales debía liquidarse todos los conceptos remunerativos, incluido el de la distribución de facturas, y el objetivo de la parte demandada era referido a un concepto de interpretación respecto de la relación costo – beneficio empresarial, que no aporte nada al interés de la causa, por lo que, en nuestra opinión, nos hemos abstenido de opinar al respecto.

Caso 3

Conceptos varios: Circuitos Financieros – Manual de Misiones y Funciones

Estas cuestiones fueron ventiladas en una causa de un empleado jerárquico contra un ente agrícola, donde dicho dependiente fuere despedido por estar presuntamente involucrado en una cuestión respecto de supuestas diferencias de stock en la recepción de materias primas, por lo que se ventilaron los circuitos administrativos financieros de tal operatoria, con supuestos faltantes de stock.

El punto de pericia expresaba puntualmente:

"Cuál era el circuito financiero a fecha 01/2013 a 09/2014: analice las facturas, los pagos, las copias de los cheques,

quién los cobraba y teniendo en cuenta el informe final y actuaciones de AFIP orden de Intervención 1186572, fecha de apertura 02/12/2014 fecha de descargo 29/01/2016, exponga sobre la veracidad de las operaciones”

Y fue respondido de la siguiente manera:

DIGO: Que a los fines de contestar este punto de la pericia contable requerida al suscripto, solicité al Sr. Gerente, el Manual de la Organización, y el Manual de Misiones y Funciones, como también el Manual de Circuitos Administrativos, manifestándome el mismo, que no cuentan en la institución con dichos documentos, por lo que no existen especificadas por escrito las estructuras funcionales de la organización, ni los circuitos administrativos, lo que conlleva a no contar con un documento donde se delimitan las escalas de tareas, misiones y funciones de cada actor de la estructura de trabajo, por lo que las tareas diarias de cada personal dependiente se van realizando por órdenes verbales, impartidas desde los responsables de las funciones directivas.



Vale informar a manera de ilustración, que un Manual de Misiones y Funciones es un documento normativo donde se describen las funciones, objetivos, características, requisitos y responsabilidades de cada cargo que se desarrolla en una organización.

A su vez, también a manera ilustrativa, este perito explica que los circuitos administrativos son una serie de procedimientos y prácticas que comprenden tanto la preparación, autorización, registración y por último archivo y seguimiento de toda la documentación (física o electrónica) respaldatoria de una determinada operatoria, reflejo de una transacción económico – financiera (compras, ventas, pagos, cobros, etc.)

También en el mismo sentido, de manera ilustrativa, este auxiliar expone que la palabra veracidad proviene del latín, cuyo significado es veraz, verídico, o lleno de verdad y que en dicha manifestación debe interpretarse como tendiente a la verdad, autenticidad, real o sincero, o con dicha tendencia o intensidad, o lleno de verdad. Por ello este perito expone que meritar la veracidad de las operaciones, requerida al mismo, escapa de las funciones propias de la labor pericial, en tanto y en cuanto, por un lado no se cuentan con documentos funcionales como los expuestos en los párrafos precedentes, ni corresponde al mismo esgrimirse funciones propias del juzgador, por lo que considero que debo abstenerme de emitir opinión sobre este punto de la pericia contable; exponiendo solamente que como se manifestó en los otros puntos de este cuestionario, se constataron los documentos y operaciones informadas en

los mismos, y cuyos documentos respaldatorios he tenido a la vista.

Para luego el demandado solicitar nueva aclaración sobre este punto de pericia en los siguientes términos:

ACLARACIONES: “...*Solicitamos se requiera al Perito conteste el Punto Pericial 4) y de ser necesario aclare que documentación le falta para expedirse, para ponerla a su disposición*”.

Lo que fue respondido a su vez de la siguiente manera:

DIGO: Las facturas se recibían por conceptos de Hoja Verde, Reconocimiento de Calidad de Hoja Verde y Yerba Mate Canchada, tal como se detalla en el Anexo III del Informe Pericial presentado en autos, al cual me remito. Se extendían Órdenes de Pago emitidas por sistemas informáticos de

.....
(*el ente agrícola*), las cuales eran firmadas por las personas que retiraban los cheques; en su mayoría eran las mismas personas de los proveedores y otras no estaban firmadas por el proveedor al que se le entregaban los cheques, con lo cual no consta quién retiró los instrumentos de pago. En su mayoría los cheques que se emitían eran Cheques de Pago Diferido. En los expedientes de pago no se observan firmas de empleados de (*el ente agrícola*) que intervenían en el proceso. Los cheques eran firmados por el Tesorero, Presidente y Secretario de Productores de.....(*el ente agrícola*). Con esto concluye el circuito financiero, que consta en documentación disponible en(*el ente agrícola*). Resulta observable y con lo cual importante mencionar, que se entregaban facturas

por los conceptos ya mencionados, y éstas se relacionan con Tickets de recepción de Yerba Mate Canchada u Hoja Verde, que se recibían en días diferentes y en ocasiones distantes entre sí, pero los tickets eran consecutivos cuando se trataba de un mismo proveedor, durante lapsos de aproximadamente un mes de duración. Y se entrecruzaban tickets de recepción entre los proveedores en las mismas fechas. Para ejemplificar, la proveedora,

entregó mercadería los días 4, 5, 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de agosto de 2014; y le correspondieron los tickets desde 12686 hasta el 12708 en forma consecutiva, si fuera confiable el sistema, se podría decir que durante el mes de agosto de 2014, el único proveedor de(*el ente agrícola*) fue, lo que genera una contradicción, ya que figuran otros proveedores que han entregado Yerba Mate Canchada y Hoja Verde este mismo mes.

Explicaciones:

Como se podrá notar, en este caso se buscaba ilustrar el funcionamiento de los circuitos internos del ente agrícola, y por ello nos hemos abocado a dar una explicación conceptual del tema administrativo – contable, como también puntualizar el caso de un proveedor en particular, a los fines de informar su operatoria puntual, en un determinado mes.

Comentarios:

Es de destacar en un determinado párrafo de los interrogantes planteados al perito, se le requiere emitir opinión sobre cuestiones que competen en forma exclusiva al juzgador, y fue por ello que la

parte interesada solicito esa aclaración sobre el particular, que fuera respondida en los términos expuestos.

Caso 4

Conceptos varios: Fraude Fiscal – Facturas Apócrifas

Este interrogante fue formulado en la misma causa laboral del caso anterior.

El punto de pericia expresaba puntualmente:

“Cuál era la metodología de lo que significa el fraude fiscal con facturas apócrifas, cuáles son los objetivos y a quienes perjudica”.

Y fue respondido de la siguiente manera:

DIGO: Que, ante la imposibilidad de contar con los documentos mencionados en el anterior punto de esta pericia, donde deberían constar los métodos, circuitos administrativos, asignaciones de misiones y funciones, y sobre todo, las responsabilidades de los puestos de cada uno de los integrantes de la Cooperativa, ya sean de nivel operativo o de nivel jerárquico, no es posible describir de manera objetiva lo que se requiere en este punto de la pericia contable. Por todo ello considero que debo abstenerme de emitir opinión sobre este punto de la pericia contable.

A lo que la parte interesada luego solicito nuevas aclaraciones sobre este punto de pericia en los siguientes términos:

ACLARACIONES: ***“...Por ello solicitamos se requiera al Perito conteste el Punto Pericial 5) y de ser necesario aclare que documentación le falta para expedirse”.***

Siendo respondidas estas aclaraciones de la siguiente manera:

DIGO: El Fisco califica un documento como apócrifo cuando no sustenta una operación real, independientemente de la cadena de pagos, de que exista el documento, de que las retenciones que correspondan estén hechas *o porque los proveedores no resultan los verdaderos generadores de los créditos declarados por la empresa* (Ferretti, Félix Eduardo c/DGI CSJN 685/2013). Con lo cual el fraude fiscal con facturas apócrifas implica una maniobra dolosa, en el cual se efectúa el cómputo de crédito fiscal, con la consecuente disminución de impuesto a pagar o la generación de solicitud de reintegro de impuesto por exportaciones, cuando las facturas que acreditan el cómputo referido respaldan operaciones que no reflejan la realidad económica. Sea que las operaciones no se han realizado, se han realizado en forma distinta a la declarada, o los proveedores no tengan capacidad económica, patrimonial, financiera u operativa para realizar las operaciones.

Para mejor ilustración, puedo manifestar que *“en estos ilícitos, el bien jurídico protegido es la actividad financiera del Estado en sus aspectos de administración tributaria verificadora y fiscalizadora, aunque en algunos casos también se protege el debido control del mercado, impidiendo la marginalidad y la seguridad social, así como la salvaguarda de las rentas públicas (infracciones sustanciales). Los tipos infraccionales impositivos descriptos son los siguientes: a).....b)c) omisión culposa de impuestos, ingresos a cuenta o anticipos, y omisión de retenciones o percepciones (art. 45); d) defraudación fiscal genérica*

(art. 46) e)..... *Son ilícitos formales..., en tanto que en los ilícitos materiales es indispensable un resultado posterior para que se los considere configurados. Las referidas infracciones a los deberes formales son ilícitos de peligro, en tanto que el resto de las infracciones requieren daño al Fisco.* (en Manuales Universitarios. Manual de Derecho Tributario. 3º Edición ampliada y actualizada. CATALINA GARCIA VIZCAINO. Ed. ABELEDOPERROT. CABA. 2017. Pág. 769).

Asimismo, constituye “Defraudación Fiscal Genérica... quien “mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción y omisión, defraudare al Fisco.... La acción típica consiste en defraudar al Fisco, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión. El art. 46 contiene dos hipótesis: a) las declaraciones engañosas, que abarcan a cualquier declaración presentada a la D.G.I.; b) la ocultación maliciosa. El engaño y la malicia están incluidos dentro del dolo (intención deliberada de obtener un beneficio patrimonial indebido, sustrayéndose total o parcialmente del pago de la deuda tributaria) La sala 2ª de la C. Nac. Cont. Adm. Fed. entendió que la conducta sancionada por el art. 46 requiere tres elementos: 1) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito, 2) un error de la víctima del ilícito, 3) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito (11/4/2011, “Modart S.A.C.I.F.”). (en Manuales Universitarios. Manual de Derecho Tributario. 3º Edición ampliada y actualizada. CATALINA GARCIA VIZCAINO. Ed. ABELEDOPERROT. CABA. 2017. Pág. 802/803).

“Villegas explica que el fraude fiscal hace referencia al ardid (despliegue de artificios disimuladores de la realidad) y al engaño (aserción, por palabras o actos, expresa o implícitamente, de que es verdadero lo que en realidad es falso). La maniobra constituye una maquinación tendiente a producir el error en la autoridad, p.ej., por manipuleo previo de la contabilidad o registros, ocultación de mercadería, valuaciones en exceso o defecto, etc.; el ardid o engaño debe producir el error del Fisco, y el error debe producir la falsa apariencia de correcto cumplimiento (en Manuales Universitarios. Manual de Derecho Tributario. 3º Edición ampliada y actualizada. CATALINA GARCIA VIZCAINO. Ed. ABELEDOPERROT. CABA. 2017. Pág. 803).



Por todo lo expuesto, este perito considera que se ha explicado lo que significa fraude fiscal, en este caso con las facturas ya mencionadas en la primera presentación, y en esta, como, asimismo, cuál era el objetivo de dicha conducta, y quien resultaba perjudicado; que en primera instancia es la Administración Tributaria, o sea el Estado Nacional consecuentemente, y luego de la determinación de la deuda por la misma, resulta perjudicado el contribuyente mismo, por su actuación. -

Explicaciones:

Como se podrá notar, en este caso nos hemos abstenido de responder este interrogante por los motivos expuestos, expresando las causas, y dando una explicación conceptual del tema contable motivo de la controversia, para luego responder las aclaraciones solicitadas recurriendo a la doctrina y jurisprudencia que se mencionó en los párrafos anteriores.

Comentarios:

Creemos que, en estos casos, es función del perito contable como auxiliar de la justicia, ilustrar debidamente al Juzgador, vertiendo y nutriendo conceptualmente el informe, recurriendo a la doctrina y a la jurisprudencia, a los fines de brindar a éste, un punto de vista globalizador de la actividad económica donde se encuentra desarrollada la actividad, y las variables y parámetros que en ella se manejan.

Caso 5**Aportes Sindicales - Diferencias por Intereses – Capitalización de Intereses**

Este interrogante fue formulado en una causa donde se reclamaban diferencias del organismo recaudador de los aportes sindicales de un gremio, a favor de dicho gremio, con la disputa en cuanto a la determinación de intereses, habiendo pagos parciales intermedios que por la forma de imputación, se llegaría a interpretar que se capitalizaban intereses, por lo que el mismo perito fue quien solicito a S.S. aclaraciones sobre la forma en que se nos requería imputar los pagos parciales, a los fines de que la pericia luego de la presentación, no fuera impugnada y desechada, con la

consecuente pérdida de los emolumentos por honorarios.

Cabe aclarar, que antes de nuestro desempeño, en la causa se desempeñó otro perito, que efectuó en forma parcial la tarea.

El punto de pericia expresaba puntualmente:

“Explique las razones por las que ha capitalizado los intereses, cuando el principio sentado por la ley 23.928, al igual que el actual CCyCU, sienta como principio, su prohibición, no habiéndosele requerido en los puntos de pericia”:

Y fue respondido de la siguiente manera:

DIGO: Que el Informe Pericial anterior fue confeccionado por la Cra., estando este perito imposibilitado de conocer las razones que llevaron a la Contadora a efectuar una capitalización de intereses, aun cuando este cálculo no estaba expresamente requerido por los puntos periciales; por tal motivo me abstengo de emitir opinión acerca de este punto del cuestionario pericial.

Para luego solicitar aclaraciones a este punto, en los siguientes términos:

“Explique por qué, para obtener los totales parciales por mes y el total final de la deuda, suma el capital, los intereses resarcitorios y los intereses capitalizados”:

Respondiendo a su vez de la siguiente manera:

DIGO: Que el Informe Pericial anterior fue confeccionado por la Cra., estando este perito imposibilitado de conocer las razones que llevaron a la Contadora a efectuar una suma del capital, intereses resarcitorios e intereses

capitalizados para obtener el total final de la deuda; por tal motivo, me abstengo de emitir opinión acerca de este punto del cuestionario pericial.

Y como la cuestión no se terminaba de dilucidar y a los fines de terminar de interpretar lo que el Juzgador nos requería, fue solicitada una aclaración, que fuera formulada en los siguientes términos por la parte interesada, por solicitud de aclaración del perito, avalada por S.S.:

“Elabore una planilla que liquide los intereses devengados de los períodos abonados en mora, hasta la fecha de pago, conforme el promedio de la tasa activa que fija el Banco de la Nación Argentina, para los descuentos de documentos comerciales; impute el pago primero a intereses y luego a capital, determinando así el saldo deudor de capital a la fecha del pago; posteriormente calcule los intereses devengados sobre dicho saldo hasta fecha 31/10/2016. Para los meses en que permanece la deuda en sus montos íntegros, calcule los intereses conforme la misma tasa, desde la fecha de la mora y hasta el 31/10/2016”:

Y esto fue respondido en los siguientes términos:

DIGO: Que, a los fines de la contestación a este punto de pericia, el suscripto se remite al Anexo II de este informe pericial. Es necesario mencionar que el cálculo se ha realizado según lo expresamente dispuesto por S.S.; es decir, se han calculado los intereses que se devengaron por cada uno de los períodos, desde la fecha de vencimiento para el pago, hasta la fecha del depósito por el(organismo agente de retención de los aportes sindicales), en la

cuenta bancaria de(el gremio); luego se imputó el pago primero a intereses, y después a capital, quedando pendiente un saldo de capital, que luego genera intereses desde la fecha del pago hasta el 31/10/2016. Por otra parte, los períodos que no fueron abonados, se calculan los intereses desde la fecha de vencimiento para el pago hasta el día 31/10/2016. Se adjuntan las planillas de cálculo de los intereses con la Tasa Activa del Banco Nación.

Explicaciones:

Consideramos que la confusión conceptual, partió de la base de la forma de cálculo en que se requería la realización de las imputaciones contables de los pagos intermedios “primero a intereses, y luego al capital”, y como en determinados periodos, lo abonado no llegaba a cubrir los intereses, el pago no era suficiente, lo que implicaba que quedaba un saldo irresoluto de dichos intereses, los que a su vez pasaban a formar un capital, que sumado al capital original, generaban nuevos intereses, por lo que podría llegarse a interpretar que se estaban capitalizando dichos intereses. Es menester manifestar en este momento dentro del marco de nuestra revista digital de divulgación, que el procedimiento realizado, desde el punto de vista financiero, no es adecuado desde lo conceptual, y fue ejecutado de esa manera por lo requerido en su momento por el Tribunal.

Comentarios:

Como se verá, este punto debió requerir una solicitud de aclaración del mismo perito, sobre la forma de determinación de los cálculos, ya que luego de la presentación original, ambas partes

solicitaban aclaraciones y nuevas metodologías de cálculo, por lo que consideramos que nuestra actitud fue efectuada a manera de colaborar con el Juzgador en la administración de justicia, lo que es precisamente lo que tipifica a la figura del auxiliar del juez.

COMENTARIOS FINALES

En esta segunda entrega que hemos realizado en torno al tema se trató de dilucidar cuestiones afines a las temáticas, contables y de auditoría fiscal; confección de cuentas, determinación de cálculos de intereses y diferencias salariales o de aportes sindicales, sobre casos de la realidad controvertidos, a requerimiento de profesionales del ámbito de la justicia, que dichos interrogantes desde su perspectiva.

Como lo explicamos al inicio, la intención de compartir estos aportes es tratar de generar un acercamiento y mejora en la eficacia del servicio de administración de justicia, tendiendo un puente entre ambas profesiones, que tienen una interrelación sobre aspectos laborales como los casos que se presentaron, resguardando siempre el Principio de Economía Procesal desde lo jurídico; **tratando de formular preguntas que puedan ser respondidas** desde nuestra profesión, y respetando los básicos atributos de Aproximación a la Realidad; Objetividad o Neutralidad; Materialidad y Claridad, como requisitos que deben contemplarse en la preparación de la información contable, desde nuestra profesión de las ciencias económicas.-

Es opinión de los autores, que en tanto y en cuanto desde ambas profesiones se

interpreten adecuadamente estos preceptos básicos, ello contribuirá a la producción de una administración de justicia más eficiente, en los aspectos donde ambas profesiones se complementan.

Asimismo, estimamos que este trabajo podría ser un disparador a otros encuentros, charlas o jornadas de armonización de aspectos específicos que comparten las ciencias económicas y las ciencias jurídicas donde participen los actores de las ambas comunidades y se compartan experiencias mutuas.

BIBLIOGRAFÍA

LEY DE CONTRATO DE TRABAJO 20.477.

CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN. Ley 26.994.

BIONDI, M. (2005) CONTABILIDAD FINANCIERA, Errepar,

KLEIN, M. J. (2010) CURSOGRAMAS. Un enfoque interdisciplinario. 6º Edición. Ed. Osmar Buyatti – 2010.

SEMYRAZ, D. (2016)– DECISIONES FINANCIERAS DE LA EMPRESA. Inversiones y Crecimiento – 1º Edición. – Ed. Osmar Buyatti

GARCÍA VIZCAINO, C. (2017) Manuales Universitarios. Manual de Derecho Tributario. 3º Edición. Ed. ABELEDOPERROT. CABA.

DE ZUANI, E. R. (2016) – “Introducción a la administración de organizaciones – Fundamentos teóricos y metodológicos para el diseño y gestión de organizaciones” - Editorial HANNE.

WEGNER, E. (2001). COMUNIDADES DE PRACTICA, APRENDIZAJE, SIGNIFICADO E IDENTIDAD. Madrid. España Editorial PAIDOS



EQUIPO ASESOR

Mgter. CP Griselda GABALACHIS – gabalachis@gmail.com

ESP. CP Jorge CACERES – jcaceres9@hotmail.com

ESP. CP Eduardo M. SOLIS – emsolis@arnet.com.ar

CP Prof. Ma del Carmen UNTERNAHER – niny@hotmail.com

Lic. Marisa SILVA – marisasilva@hotmail.com

Mgter. Cdra. Marina Laverán - marinalaveran@yahoo.com.ar

Cdra. Lic. Cristina Villagra - cristinarvillagra@gmail.com

CONSULTAS:

e-ko-divulgando@cpcemnes.org.ar

Consejo Profesional
de Ciencias Económicas
Misiones



PUBLICACIÓN SEMESTRAL