

## **OPINIONES**

### ***LA COMPLEJIDAD DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO(\*) (171)***

JOSÉ GUGLIETTI

Un sistema tributario carente de complejidad es en cierto modo una utopía, pero no por ello debemos dejar de pretender que el sistema sea lo más sencillo o simple posible.

Por ello sostenemos que deben adoptarse medidas para atenuar la complejidad de las normas tributarias vigentes.

Fundamentalmente un sistema se complica debido a: 1º) Excesivo número de impuestos. No es posible justificar la existencia activa de alrededor de cuarenta y cinco tributos en el orden nacional cuya administración está a cargo de la Dirección General Impositiva. 2º) Demasiados cambios de la legislación fiscal. El cuerpo social no puede soportar todos los cambios habidos; por el contrario, la estabilidad de las normas fiscales fue siempre la mejor contribución al adecuado cumplimiento de los deberes y ejercicio de los derechos; a la erradicación de la evasión y a la optimización de la recaudación. 3º) Insistente proliferación de normas y dictámenes internos de la DGI que pretenden fijar pautas legales reguladoras de la conducta del fisco y de los administrados. 4º) Falta de unificación y coordinación en el orden nacional de los tributos.

Asimismo, el sistema tributario se complica cuando la implementación es poco flexible en cuanto a los vencimientos, fechas, modos de pago, plazos, etcétera, que no se ajustan a modos razonables y de cumplimiento factible. De igual manera la exigencia desmedida de información, cumplimentación de formularios, declaraciones, manifestaciones, etc., que observamos en la

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

práctica cotidiana, constituyen un factor de complejidad.

**PRIMERA PARTE.**

**PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA IMPOSICIÓN**

Los tradicionales y sabios principios que rigen la imposición desde la época de Adam Smith a la fecha son, fundamentalmente, los siguientes:

**Principio de la igualdad:** Cada uno debe contribuir al sustento del gobierno lo más aproximadamente posible con sus respectivas capacidades. Este principio se entrelaza con el principio de la capacidad contributiva, que no descarta la progresividad en la aplicación de las cargas públicas.

**Principio de la certeza:** Lo que cada uno debe pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo, la manera y la cantidad del pago deben ser claros y simples, para el contribuyente y cualquier otra persona. Se une a éste el principio de la legalidad a fin de evitar la discrecionalidad del poder recaudador.

**Principio de la comodidad:** Cada impuesto debe ser recaudado en el tiempo y modo en que con mayor probabilidad sea conveniente pagarlo.

**Principio de la economicidad:** Cada impuesto debe ser estructurado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal. Ello hace a la existencia de una administración ubicada en límites de eficiencia y economía, no sobredimensionada.

**Principio de neutralidad:** Los tributos deben tener la menor influencia posible en la conducta y actos de los contribuyentes. Está demás insistir en el efecto premeditadamente inverso de las políticas fiscales modernas, es decir, influir en el sentido de modificar los bienes, fortunas, actividades y decisiones de los habitantes.

Por más que se elaboren diversas teorías, o se ejemplifiquen otros principios (los anteriores son los que se consideran básicos, además de los más antiguos), la cuestión radica permanentemente en el enfrentamiento entre el habitante y el Estado. Desde la época de Juan Sin Tierra y el bill de derechos, la historia civilizada marca un rumbo bien preciso, por lo menos en el objetivo, pero no siempre en los hechos.

Procuremos no apartarnos, aunque sea mentalmente, de los principios rectores antes mencionados, muchas veces recogidos por las constituciones o por la legislación de cada país. Su vigencia trasciende a la simple mención o transcripción en cuerpos legales, es más, no necesitan que se escriban ni sancionen, son válidos por sí mismos como logro del hombre civilizado. (El análisis de estos principios y citas se tratan más extensamente en Dino Jarach, Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general. Edit. Cangallo, 1978).

En oportunidad de las III Jornadas Tributarias, la Comisión número 1 trató el tema "Simplificación del sistema tributario argentino. Aspectos económicos y administrativos". Hoy como entonces el tema de la simplicidad o "no complejidad" adquiere nuevamente vigencia.

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

Cuando se realizaron dichas Jornadas, estábamos en vísperas de una trascendente reforma tributaria, conformada por:

- la unificación de la imposición sobre los beneficios, mediante la inserción del Impuesto sobre los Beneficios Eventuales, dentro del régimen del Impuesto a las Ganancias (se ideó la denominada "quinta categoría").
- la eliminación del Impuesto a las Ventas y su reemplazo por el IVA, que cubría todas las transacciones hasta la etapa minorista.
- la eliminación de los impuestos locales sobre las "actividades lucrativas y su reemplazo, en forma transitoria - se prometió -, por las "patentes".
- la plena utilización de la imposición sobre los capitales (empresarios o particulares).
- la consideración de criterios de progresividad y capacidad contributiva en el gravamen sobre los beneficios, mediante la inclusión de las rentas de valores mobiliarios en las declaraciones individuales; correlativamente la supresión del "anonimato", que no llegó a concretarse.

Muchos fueron los cambios habidos desde entonces hasta llegar a conformar el panorama actual, situado a "medio camino" entre la dispersión impositiva y su coordinación y unificación.

Útil resulta, aun en síntesis, volver a indicar los conceptos fundamentales entonces aprobados en aquellas Jornadas:

- dictar normas tributarias precisas, sin problemas de interpretaciones encontradas;
- eliminación de tratamientos discriminatorios, exenciones y/o desgravaciones;
- definir con precisión los hechos imponibles;
- eliminación de tributos con escaso rendimiento fiscal, que no hagan justificar su permanencia;
- fusionar tributos que recaigan sobre los mismos hechos imponibles; - coordinar y compatibilizar tributos nacionales, provinciales y municipales;
- analizar el costo de los tributos y las posibilidades de su control, equilibrando las posibilidades de administración del fisco y de los contribuyentes;
- tender a establecer un sistema tributario permanente y flexible;
- fijar mínimos exentos de imposición que cumplan el criterio de justicia en la distribución de la carga impositiva, que simplifiquen el control y disminuyan el costo de la administración de los tributos.

### **SITUACIÓN ACTUAL**

La última reforma tributaria, pese a las medidas propiciadas y a las declaraciones de las autoridades, no ha cumplido cabalmente con las metas razonables y posibles de darle al sistema tributario una menor complejidad.

Por cierto que siempre quedará vigente la permanente alternativa: equidad frente a simplicidad, dado que la atenuación de cualquier complejidad del sistema tributario implicará el riesgo de no cumplir cabalmente con esenciales normas en materia de equidad y justicia en la tributación (ej. la inserción del Impuesto sobre los Beneficios Eventuales dentro del régimen

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

del Impuesto a las Ganancias y pago del 1 por ciento a cuenta).

En medio del deterioro de las finanzas públicas, entendemos que pocos habrán sido los efectos de las medidas tendientes a atenuar la complejidad del sistema, cuando las administraciones han debido planear sus presupuestos considerando una recaudación deteriorada por el envilecimiento del signo monetario, causa principal de haberse desviado el camino en cuanto a la unificación del sistema de imposición sobre los consumos, siendo también la evasión otro factor no despreciable en la elaboración de esas políticas.

El encadenamiento puede verse claramente: finanzas desequilibradas; incremento de la presión fiscal; inflación; complejidad del sistema tributario; persistencia de la evasión; represión fiscal.

Nuestro sistema sirvió durante mucho tiempo al financiamiento de un sector público mucho más reducido que el actual. El desmesurado crecimiento del Estado ha exigido constantemente más recursos, y lógicamente no ha sido primera prioridad la complejidad o simplicidad del régimen impositivo sino su capacidad de recaudar perentoriamente las recaudaciones previstas por los presupuestos públicos.

La complejidad no es nunca la causa sino el efecto de los graves problemas señalados. Tal vez es un problema cuya solución contribuirá a hacer más llevadero un determinado régimen fiscal.

En julio de 1979 tomó estado público un comunicado en relación con las críticas que se formulaban respecto de la complejidad del sistema tributario. Para comprender adecuadamente cuál fue el criterio imperante, transcribiremos un párrafo que define las metas y limitaciones tal como las entendía la Secretaría de Hacienda: "Al respecto se señala que cuando se llega a un nivel de presión tributaria como el que es necesario para sostener a un Estado moderno, que cumpla con eficiencia sus funciones y además observe elementales principios de equidad en el reparto de la carga tributaria, el sistema impositivo adquiere inevitablemente una estructura compleja." Se afirma más adelante: "de lo contrario se volverá a formas primitivas de imposición que no serían aceptables sobre todo teniendo en cuenta los actuales niveles de tributación." Podemos apreciar que no se dejaba de lado la posibilidad de atenuar la complejidad, siempre y cuando se cumplan "las finalidades esenciales, la de alimentar los recursos del Estado moderno". Planteadas así las cosas, queda claro cuáles son los conceptos subordinados y cuáles los principales.

El tema vinculado con la complejidad del sistema tributario no ha estado ausente en las VII Jornadas Tributarias cuando se trató el tema "El sistema tributario argentino como causa de la evasión fiscal", así como tampoco en pronunciamientos de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal y del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas.

## **CONCLUSIÓN**

La complejidad del sistema no ha dependido tanto del número de tributos, como en la deficiencia de su instrumentación y administración.

La unificación y coordinación tributaria constituye un aceptable método para

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

atenuar la complejidad.

No solo es la simplicidad lo que debe interesarnos, sino que en todo momento deben respetarse los tradicionales principios que gobiernan la imposición.

La compatibilización de dichos principios es propio de un buen arte de gobernar, y no puede traducirse en fórmulas exactas.

Las normas legales sustantivas deben respetar los principios básicos de la imposición recogidos en la letra y en el espíritu de nuestra Constitución Nacional.

Las normas legales deben ostentar características de claridad, precisión y certeza que aseguren cabalmente y sin dificultades su aplicación y cumplimiento.

Debe legislarse solamente a través de los cuerpos competentes para ello.

Deben reducirse los gravámenes existentes, unificándolos en tributos básicos de características amplias y generales.

Debe asegurarse la estabilidad de los tributos básicos, dotándolos de suficiente elasticidad según las necesidades, dentro de los límites de presión fiscal global previamente definidos.

Es necesario mejorar el régimen de consultas en materia tributaria, fijándose la DGI plazos para sus respuestas.

Corresponde fijar vencimiento, declaraciones e informaciones adicionales que contemplen adecuadamente la capacidad de cumplimiento por parte de los contribuyentes, insistiendo en la eliminación de obligaciones fiscales para aquellos que no superen determinados parámetros de ingresos, bienes, rentas o actividades.

Instrumentar las futuras modificaciones del sistema tributario dentro de una política fiscal y económica global, y que no considere al sistema tributario como subordinado a las necesidades financieras del Estado.

## **SEGUNDA PARTE**

### **EL NOTARIO, AGENTE DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS EVENTUALES. LA ACTUAL PROBLEMÁTICA PARA CUMPLIR SU FUNCIÓN**

#### **Normas de aplicación - Modificaciones introducidas por la ley 23259**

La ley 23259 del Impuesto sobre los Beneficios Eventuales tiene vigencia, a partir del 1º de enero de 1986, para personas físicas y sucesiones indivisas y para sociedades anónimas, demás sociedades, empresas y explotaciones unipersonales, a partir del primer ejercicio con posterioridad al 11 de octubre de 1985.

Hasta la fecha se carece de reglamento y de normas administrativas complementarias. El notariado, que debe aplicar las disposiciones de la nueva ley que ha sustituido a la anterior, se encuentra en una seria problemática para cumplir su cometido.

En primer lugar, continúa aplicando las resoluciones generales 2277 y 2278 que, correspondiendo a la ley anterior, no se encontrarían vigentes, contando solamente con expresiones verbales de algunos funcionarios del

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

organismo recaudador en sentido afirmativo y la promesa, también verbal, de que cualquier diferencia que existiere en las declaraciones sería oportunamente reclamada al contribuyente y no al escribano. Hacemos notar que todo el notariado del país, a través del Consejo Federal del Notariado Argentino, ha reiterado por escrito y hecho suya también la solicitud presentada por el Colegio de Escribanos de la Capital Federal, en la que pide a la DGI una expresa declaración de continuar aplicándose las referidas resoluciones generales.

En segundo lugar, la nueva ley establece importantes modificaciones, muchas de las cuales deberán ser fijadas por el reglamento y normas administrativas, ya sea en cuanto al sujeto pasivo del tributo que lo limita a las personas físicas y sucesiones indivisas, ya sean residentes o no en el territorio nacional, eliminando a todo otro tipo de contribuyente de la ley anterior.

En cuanto al objeto, lo amplía sustancialmente incorporando los beneficios de fuente argentina derivados de transferencias de bienes muebles; transferencias de título, acciones y demás valores mobiliarios y de toda otra ganancia o enriquecimiento no alcanzado por los impuestos a las ganancias, a determinados juegos de sorteos o concursos deportivos y sobre la venta, comprar cambio y permuta de divisas.

Continúan siendo objeto del tributo la transferencia de inmuebles y la cesión de sus boletos de compraventa y de cuotas y participaciones sociales.

En cuanto a las exenciones, la ley 23259 las establece en su artículo cuarto, a diferencia de la ley anterior que se remitía a las exenciones contenidas en el Impuesto a las Ganancias.

Entre las exenciones relacionadas con los bienes muebles corporales se excluyen los beneficios obtenidos en operaciones a título oneroso relacionados con antigüedades, obras de arte e inversiones de lujo. El reglamento deberá fijar el alcance de estos conceptos.

Se consideran transferencias, a los efectos de la ley, todas las transmisiones de dominio a título oneroso, cualquiera fuere el carácter del acto, naciendo la obligación tributaria cuando se firme el boleto de compraventa y se entregue la posesión con el otorgamiento de la respectiva escritura, y en las ventas judiciales, cuando quede firme el auto de remate.

En cuanto al precio, la regla general indica que será el convenido o pactado por las partes, pero en caso de cambio o permuta y en operaciones sin precio determinado, corresponderá considerar el de plaza del bien o prestación intercambiada de mayor valor.

Cuando se trate de rescate de acciones, la ley establece como precio de transferencia el que resulte de actualizar el valor nominal desde la fecha de suscripción hasta la de rescate.

Referente al costo computable, se introducen modificaciones con respecto a la ley anterior unificándose criterios con el Impuesto a las Ganancias en materia de inmuebles.

El valor a considerar como costo será en primer término el de adquisición más los gastos necesarios para realizar la operación.

Tratándose de bienes construidos o elaborados, corresponderá considerar

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

el costo de construcción o elaboración.

Cuando se hubieren realizado mejoras para conservar o aumentar el valor del bien, se computará el monto de la inversión realizada actualizado desde la fecha en que se hizo la inversión.

El reglamento establecerá el procedimiento a seguir en cuanto a los pagos realizados con anterioridad a la adquisición o finalización de la construcción, elaboración o mejora, pero entendemos que también se establecerá su actualización desde el mes en que el mismo se llevó a cabo.

Cuando se trate de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, corresponderá actualizar desde la adquisición por el causante hasta la declaratoria de herederos; declaración de validez del testamento o de incorporación al patrimonio de los bienes donados o legados, obteniéndose así el precio de adquisición para el heredero legatario o donatario. A partir de dicho valor, continuará actualizándose hasta la fecha de venta.

Para estos casos podrá considerarse costo optativo el que fuere fijado para el pago del Impuesto al Enriquecimiento a Título Gratuito.

Para los inmuebles adquiridos o construidos con anterioridad al año 1946, podrá tomarse como costo optativo la valuación fiscal vigente al 1º de enero de dicho año, correspondiendo amortizar y actualizar desde dicha fecha.

En lo atinente a las amortizaciones, se establecen cambios respecto de la ley anterior. El 2 por ciento por tal concepto en la venta de inmuebles será de aplicación desde el momento de la adquisición o finalización de la construcción o mejora. La ley no define hasta cuándo corresponderá la amortización, y si ésta alcanzará al año de venta y en qué proporción, quedando ello para el decreto reglamentario.

Otra innovación es el modo de determinar el valor correspondiente a la tierra y a las construcciones, el que se basará en la proporción que surja de la evaluación fiscal correspondiente, o en su defecto el justiprecio que se realice al efecto. El reglamento deberá definir las condiciones para practicar el denominado justiprecio.

En materia de bienes muebles corporales, corresponderá computar como costo el valor de adquisición o elaboración, y como costo alternativo - considerando la transmisión a partir del 1º de enero de 1986 - para los bienes adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1985, el valor de mercado de dicha fecha.

El costo a considerar en operaciones a título oneroso por transferencia de títulos, acciones y demás valores mobiliarios será el de adquisición, el que se actualizará hasta la fecha de la transferencia.

El costo optativo para los valores adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1985 que coticen en bolsas, podrá ser dicho valor, correspondiendo su actualización a partir del 1º de enero de 1986.

En caso de transferencias de acciones liberadas recibidas como dividendos a partir del 1º de enero de 1986, no corresponderá considerar costo alguno.

Para proceder a determinar el beneficio en estos casos, corresponderá utilizar el criterio de que los primeros valores comprados han sido los primeros vendidos, no admitiendo la ley prueba en contrario.

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

Para la transferencia de cuotas y participaciones sociales se considerará como costo el que resulte de ajustar los activos y pasivos de la sociedad teniendo en cuenta las normas de valuación de bienes contenidas en el Impuesto sobre los Capitales, incluyéndose al efecto los bienes no considerados como activo para el mismo impuesto. Una vez determinado este monto, que podríamos denominar capital computable, se hallará la proporción que sobre el mismo posee el socio que vende, y el costo así obtenido se actualizará conforme a las normas de ajuste.

El costo a computar en las cesiones de boletos de compraventa dependerá de las condiciones de la operación. Cuando el cedente haya adquirido la posesión juntamente con el boleto después de él, o en el caso de ventas judiciales haya quedado aprobado el remate, corresponderá tratarse como una operación de compraventa de inmueble.

Los escribanos que actúen en este tipo de operaciones tendrán la obligación de practicar la retención del impuesto, cuya forma, condiciones y plazo deberá establecer la norma reglamentaria y administrativa aún pendiente de dictado.

Los quebrantos producidos por operaciones alcanzadas por este impuesto podrán compensarse con beneficios futuros gravados por el mismo, obtenidos en los cinco ejercicios siguientes, no debiéndose considerar quebranto el beneficio eventual no imponible.

Los quebrantos provenientes de operaciones de enajenación de acciones y cuotas y participaciones sociales, sólo podrán compensarse con utilidades futuras provenientes de la realización del mismo tipo de bienes, y también hasta cinco ejercicios fiscales siguientes. Esta limitación no es aplicable a los quebrantos que provengan de rescate de acciones.

La venta y reemplazo, tradicional figura que permite diferir el impuesto, ha sido restringida en la reforma. Podrá optarse por abonar el impuesto o aplicar el beneficio al costo de una vivienda de reemplazo, cuando se venda la única vivienda del contribuyente con el objeto de adquirir o construir otra con destino a casa - habitación, debiendo tal hecho llevarse a cabo dentro de un año a partir de la fecha de la respectiva escritura de venta del bien que se reemplaza, debiendo los escribanos dejar constancia tanto en las escrituras de venta como en las de adquisición.

Del somero análisis de las modificaciones introducidas por la nueva ley, surgen claramente las numerosas situaciones que esperan ser consideradas y definidas por el reglamento y las disposiciones administrativas, existiendo además algunas otras sobre las cuales el organismo recaudador tendrá también que pronunciarse, tales como:

a) El tratamiento del Impuesto al Valor Agregado en la conformación de los precios de venta y costo computable y, en su caso, si puede influir el hecho de que el mismo esté o no consignado por separado.

b) Pautas para determinar los intereses presuntos como integrantes del precio de venta, dado que la remisión a la ley del Impuesto a las Ganancias no resulta adecuada por cuanto en los altos procesos inflacionarios la tasa de descuentos comerciales se utiliza para operaciones de corto plazo, y precisamente ésta no es la situación en la financiación del precio de

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

transferencia de bienes inmuebles.

c) Reconsiderar la obligación impuesta a los escribanos en los supuestos de operaciones que respondan a períodos fiscales ya vencidos, de revisar el cumplimiento dado por el contribuyente. Entendemos que ésta es una tarea de fiscalización que le corresponde a la DGI y que de acuerdo con la ley de procedimientos no es delegable y que además vulnera el instituto del secreto fiscal que el mismo texto legal establece.

Además, al paralizar el trámite de la operación hasta tanto el deudor fiscal no regularice su situación, perjudica al adquirente o deudor por la demora en recibir su escritura y al escribano en el derecho al ejercicio de su profesión.

d) Aclararse el impuesto aplicable en los casos de transferencias de inmuebles agropecuarios que se encontrasen arrendados y el titular de dominio fuera persona física o sucesión indivisa. Interpretamos que en este supuesto sería Beneficios Eventuales.

Podríamos seguir con la enumeración de situaciones que necesitan ser consideradas y además introducir el tema de los formularios preguntándonos si continúan vigentes o no, si debemos admitir el F. 236 (la DGI los continúa recibiendo) y exigir el F. 235 presentado con anterioridad, etc. Respecto de los formularios utilizados para la liquidación del impuesto, la sanción de la nueva ley es una especial oportunidad para diagramar nuevos formularios mucho más sencillos, de fácil llenado y liberados de consignar información innecesaria que los complican y que a la postre nadie utiliza y sólo sirve para justificar la intervención del experto o especializado. El notariado así lo ha manifestado y pedido a la DGI, intervención en la diagramación y el conocimiento de los mismos previo a su aprobación, con el objeto de acercar el positivo aporte de su experiencia en el manejo del impuesto.

### **CONCLUSIÓN**

Todo lo sintéticamente expuesto nos indica que en estos días el notariado argentino, frente al cumplimiento de su función como agente de retención e información, liquidador a título gratuito con responsabilidad solidaria, sin decreto reglamentario, sin normas administrativas dictadas por el organismo recaudador, sin nuevos formularios ni instrucción alguna manifestada en forma expresa, pero con una nueva ley vigente, se encuentra en total desamparo e imposibilitado de ejercer cabalmente su actividad frente al impuesto, atrapado por la falta de dictado de normativas.

## **JURISPRUDENCIA**

### ***I. LETRA DE CAMBIO. Pagaré. Cláusula de dispensa del protesto. Supuestos de invalidez. MORA. Falta de presentación del documento***

DOCTRINA: 1) Debe declararse inválida la cláusula de dispensa del protesto que no integra el texto impreso de los pagarés, máxime cuando se trata de un sello estampado en un lugar que ni siquiera se corresponde adecuadamente en el cuerpo