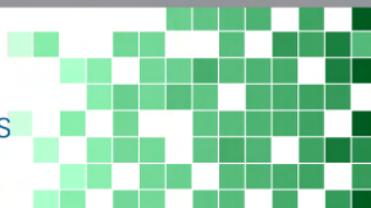


# IMAGEN PROFESIONAL

AÑO 19 | DICIEMBRE 2008



FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS  
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS



# 68



ENTREVISTA CON EL SUBSECRETARIO  
DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA  
CLAVE FISCAL Y RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA  
DE LOS ADMINISTRADORES DE PERSONAS JURÍDICAS

■ CÓRDOBA

CONCLUSIONES  
DEL 17º CONGRESO  
NACIONAL

# Algunos cambios en las normas técnicas

**D**e acuerdo con el Plan Estratégico desarrollado desde la FACPCE y con las decisiones tomadas oportunamente por su órgano máximo, se van a producir cambios importantes en la faz técnica, tanto a mediano como a largo plazo. Los más sobresalientes son los que me motivan a escribirles en esta oportunidad.

La Junta de Gobierno de la Federación ha decidido avanzar hacia la convergencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, adoptando las NIIF/ IFRS para las empresas que hacen oferta pública de sus títulos y para aquellas de interés público.

A través de un trabajo realizado por una Comisión Especial, integrada por miembros de CENCyA, se presentó ante el directorio de la Comisión Nacional de Valores, en el mes de marzo del corriente año, un Plan de Acción para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para los entes mencionados, que comenzaría a aplicarse a partir del año 2011. Durante cinco meses dimos difusión al mencionado Plan, a través de distintas actividades, y lo pusimos a consideración de los distintos sectores involucrados: la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, la Cámara de Sociedades Anónimas, las Universidades, entre otros.

Así es que hemos recibido opiniones de todos ellos, que fueron muy útiles por cierto. Una vez analizadas, se redactó el Plan de Acción Final que fue presentado recientemente ante la Comisión Nacional de Valores para su análisis y aprobación.

Es decisión de la Mesa Directiva brindar a todos los profesionales del país la oportunidad de capacitarse. Por lo tanto, a través del Sistema Federal de Actualización Profesional (SFAP) se pondrá a su disposición la correspondiente oferta de capacitación en Normas Internacionales de Contabilidad.

Dentro del área de Auditoría, y ante la aprobación de la Junta de Gobierno en el año 2003, hemos decidido adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nos encontramos analizando si esta adopción será total o parcial. Por ello, a partir del año 2009 vamos a realizar un amplio proceso de difusión y capacitación con relación a esta norma, pensando en la alta calidad de los trabajos a desarrollar, en este caso, por los contadores.



Dr. Jorge A. Paganetti - Presidente de la FACPCE

Otro tema que dará lugar a análisis y discusión es el Control de Calidad en las auditorías. En una primera etapa se implementará para las auditorías de las empresas que están bajo la órbita de la Comisión Nacional de Valores.

Se encuentra en etapa de análisis el dictado de una norma contable para Micro o Pequeñas Empresas, teniendo en cuenta las necesidades y requerimientos por parte de los distintos usuarios de la información contable.

Antes de despedirme de Uds., les comento que, considerando que no podíamos quedarnos atrás en los avances tecnológicos, hemos aprobado un importante proyecto de certificación en Firma Digital, a realizarse en los Consejos. Es decir, vamos a instrumentar la presentación de los trabajos profesionales en forma electrónica y a legalizar la firma del colega en forma digital.

De esta manera, se reducirán costos y se evitará el traslado de los profesionales hacia los Consejos o Delegaciones porque las actuaciones serán presentadas desde su oficina o desde cualquier lugar. Bastará la conexión a Internet, sin necesidad de inversión tecnológica para el uso del sistema. Esto no implica que desaparecerá la presentación en papel, sino que coexistirán los dos sistemas. Es intención que este proyecto pueda estar implementado en los Consejos Profesionales en un plazo de 3 años.

# sumario

## INSTITUCIONALES

- 03 Editorial
- 06 Institucionales
- 12 Un viejo anhelo de los entes cooperativos y de la profesión

## REPORTAJE

- 08 Reportaje al Dr. Jorge Caradonti Subsecretario de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional

## TÉCNICO

- 14 La progresividad de los tributos como fuente de inequidad e indeterminación
- 18 Clave Fiscal y responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas
- 22 Exportación de servicios profesionales
- 24 Noticiero Tributario

## HOMENAJE

- 16 Dr. Luis Pérez Colman

## SERVICIOS SOCIALES

- 34 La Secretaría de Servicios Sociales

## CONSULTOR

- 36 Área Auditoría | Área Laboral | Área Tributaria

### FOTO DE TAPA

Jorge Tártara, Provincia de Buenos Aires  
2º Premio - Concurso "Retratos de mi Tierra"



## CONGRESOS

- 26 Conclusiones del 17º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas
- 28 El "test de abusividad" y el síndico. Opinión sobre la propuesta concorataria
- 31 La previsión por incobrabilidad en el IAS 39 y en la regulación prudencial
- 32 El Balance Social en la rendición de cuentas de los gobiernos locales

## OPINA EL LECTOR

- 38 La actuación del profesional en el rol de perito judicial. Problemática en la regulación de honorarios
- 41 Razonamientos sobre la situación tributaria de los monotributistas y profesionales independientes

### CONSEJOS ADHERIDOS

Buenos Aires, Catamarca, Chaco, Chubut, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, Formosa, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro, Salta, San Juan, San Luis, Santa Cruz, Santa Fe, Santiago del Estero, Tierra del Fuego y Tucumán.

### MESA DIRECTIVA

#### Presidente

Dr. Jorge Alberto Paganetti

#### Vicepresidente 1º

Dr. Daniel Alfonso Gruffat

#### Secretario

Dr. Guillermo Héctor Fernández

#### Prosecretario

Dr. Juan José Villalba

#### Vicepresidente 2º

Dr. Juan Carlos Vieta

#### Tesorero

Dr. Pablo Ricardo Barey

#### Protesorero

Dr. Oscar Adolfo Pérez

### COMISIÓN FISCALIZADORA

#### Primer Miembro Titular

Dr. Miguel Fabián Ejarque

#### Segundo Miembro Titular

Dr. Francisco Mario Negrete

#### Tercer Miembro Titular

Dr. Francisco Enrique Miranda

#### Primer Miembro Suplente

Dr. Ramon Vicente Nicastro

#### Segundo Miembro Suplente

Dr. Jorge Walter Sonza



**IMAGEN PROFESIONAL** es una publicación trimestral de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Av. Córdoba 1367 6º piso (1055)  
Teléfonos: (011) 4813-1758/2613, 4815-7441 - Fax: 4813-8911 - Cursos: 4813-1241  
Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina - [facpce@facpce.org.ar](mailto:facpce@facpce.org.ar) / [www.facpce.org.ar](http://www.facpce.org.ar)

Prohibida la reproducción parcial o total sin mención de la fuente.  
Las notas firmadas no representan necesariamente la opinión de FACPCE.

Tirada de esta edición: 100.000 ejemplares.

### COMITÉ EDITOR

Dr. Jorge Paganetti  
Dr. Juan Carlos Vieta  
Dr. Jorge José Gil  
Dra. Teresa Gómez  
Dra. Ana María Daqua

Los trabajos publicados en esta revista han sido aprobados por el Comité Editor.

## FACPCE visitó la Sepyme



De izquierda a derecha: Dres. Vieta, Caradonti y Paganetti

El 9 de octubre, el Dr. Jorge Caradonti, titular de la Subsecretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional (Sepyme), recibió al Presidente de la FACPCE, Dr. Jorge A. Paganetti y a su Vicepresidente 2º, Dr. Juan Carlos Vieta.

En el encuentro se trataron cuestiones de interés común para la Federación y la Sepyme y se reactivó el tratamiento del Convenio Marco de colaboración conjunta.

La FACPCE informó al Subsecretario sobre los diferentes trabajos que se llevan a cabo en el ámbito de la Comisión PyME, como el nuevo esquema de parametrización de las empresas PyME.

Asimismo, se lo notificó sobre el sistema de capacitación (SFAP) de la FACPCE, invitando a los integrantes del área respectiva de la Subsecretaría a integrar el banco de expositores del sistema. ♦

## Audiencia en la Comisión Nacional de Valores

El 17 de octubre, el Dr. Juan José Villalba, representante de la Mesa Directiva y el Dr. Jorge José Gil, Director General del CECyT, mantuvieron una audiencia con el Directorio de la Comisión Nacional de Valores. El objetivo del encuentro fue la presentación del Plan de Implementación NIIF/IFRS, revisado y modificado tras los procesos de difusión y consulta realizados en forma conjunta desde abril de 2008.

La FACPCE presentó a la CNV el proyecto de Plan de Implementación NIIF/IFRS y una serie de recomendaciones sugeridas. El plan propuesto establece un proyecto de cronograma según el cual se pretende llegar al segundo trimestre del 2009 con la Resolución de la CNV emitida. Cuando el Directorio apruebe el Plan desarrollado por la FACPCE se dará inicio a la producción de la Resolución Técnica.

Durante el proceso de elaboración de la Resolución, existirá un período de consulta que se extenderá desde noviembre de 2008 hasta el 1º de marzo de 2009. En esta etapa se recibirán opiniones y sugerencias a fin de perfeccionar la Resolución definitiva. ♦

## FACPCE recibió al Dr. Moroni

El viernes 17 de octubre, el Dr. Claudio Moroni, Administrador Federal de Ingresos Públicos, visitó la sede de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y almorzó con los miembros de la Mesa Directiva. Luego participó de una reunión con los presidentes de los Consejos Profesionales.

En el encuentro, el Sr. Administrador Federal anunció la prórroga solicitada por la FACPCE y todos los Consejos del país, de la entrada en vigencia del régimen de factura electrónica -RG 2485/08- para el 1º de enero de 2009.

Asimismo, informó a los presidentes de los Consejos Profesionales sobre la implementación de un nuevo sistema informático de Contribuyente Virtual, a través del cual los Consejos podrán evaluar el funcionamiento mediante una clave de acceso al mismo. La facturación electrónica será la primera prueba de este proyecto informático.

El titular del órgano recaudador comunicó también el desarrollo de un sistema de descentralización mediante la implementación de nuevos Centros de Servicios AFIP. Estos Centros serán instalados en las sedes de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país, en base a un cronograma desarrollado a partir de las necesidades planteadas con anterioridad por cada jurisdicción. Con esta nueva herramienta se pretende sortear los inconvenientes derivados de la brecha digital existente en el país y brindar un mejor servicio a los contribuyentes.

Por su parte, la FACPCE sostuvo su compromiso de brindar los aportes técnicos necesarios a fin de mejorar el funcionamiento de la administración tributaria y continuar su tarea como nexo entre el fisco y los contribuyentes. Asimismo, se solicitó al Dr. Moroni su opinión y gestión sobre algunos temas legislativos de interés para los profesionales; entre ellos, la necesidad de equiparar la situación de los trabajadores autónomos con la de aquellos en relación de dependencia a partir de la igualación del monto de deducción adicional establecido por el art. 23 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

Otro tema conversado fue la necesidad de adecuar el monto de las distintas categorías del Monotributo, teniendo en cuenta la actual situación de inflación sobre los ingresos. ♦



El Dr. Moroni junto a miembros de la Mesa Directiva de FACPCE

**Reportaje al Dr. Jorge Caradonti**  
**Subsecretario de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional**

# “Vamos hacia una mayor interacción”

Las actividades y acciones de la Sepyme apuntan a resolver los problemas característicos de las PyME a nivel nacional y regional. Persiguiendo este fin se han creado programas, líneas de crédito y herramientas de gestión. En este reportaje, Jorge Caradonti, Subsecretario de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional de la Nación, nos explica en qué consisten y cómo llevan adelante estas acciones.

## ¿Cuál es el objetivo principal de la Subsecretaría?

El objetivo principal de la Subsecretaría, a grandes rasgos, es potenciar el desarrollo de las pequeñas y medianas empresas que, sin lugar a dudas, son el motor de la generación de riqueza y empleo en los países con características como el nuestro, además de ser el vehículo que tenemos que potenciar para mejorar la distribución del ingreso. Este objetivo se complementa con otros, como lo son el de profundizar la integración de las cadenas de valor y entramados productivos, fomentar la creación y formalización de empresas y empleo; promover la capacitación, la asistencia técnica y la asistencia financiera a PyME.

## ¿Cuáles son las problemáticas nacionales y regionales sobre las que se encuentra trabajando actualmente la Subsecretaría?

Apuntamos a resolver los problemas característicos de las PyME, que son transversales a prácticamente todas las regiones y sectores de actividad del país, pero sin desatender las particularidades locales. Entre estos problemas se pueden destacar los de acceso al financiamiento, de capacitación empresarial y de su mano de obra, de falta de conocimiento para el acceso a mercados, entre otros. La orientación regional y sectorial se apoya en las necesidades que marcan los perfiles productivos locales, para lo cual contamos con una política de descentralización territorial basada, desde lo institucional, en una Red de Agencias de Desarrollo Productivo y en programas como el de Complejos Productivos Locales.

## ¿En base a qué variables se decide la creación de los diferentes programas que desarrolla la Subsecretaría?

Ello es de acuerdo al objetivo sobre el que se esté trabajando. Por ejemplo, a partir de datos de créditos otorgados al sector privado, plazos y tasa de interés, podemos detectar las necesidades de financiamiento de las MiPyMEs. Una herramienta muy importante con la que cuenta la Subsecretaría es el Mapa PyME. Por otro lado, contamos con las estadísticas de volumen de ventas de comercio exterior realizadas, que nos per-



Dr. Jorge Caradonti - Subsecretario de la Sepyme

miten delinear las estrategias para los instrumentos de desarrollo y promoción del comercio exterior. Asimismo, en base a las necesidades que nos manifiestan las empresas, se detectan necesidades de capacitación. Estos instrumentos son evaluados periódicamente para tratar de reflejar las problemáticas regionales y la evolución de la cantidad de empresas MiPyMEs en Argentina.

## ¿Cómo es la relación con las PyME y con los matriculados? ¿Reciben propuestas de temáticas a abordar? ¿Tienen canales de comunicación abiertos?

La relación más básica que se da con las PyME y los matriculados tiene que ver con el rol tradicional que ocupan los contadores en las empresas: confección de balances, liquidación de sueldos, etc. En los últimos años se está dando una modificación de este rol debido a los nuevos sistemas de gestión y contabilidad existentes. Este cambio redundará en una mayor interacción entre el contador y la empresa, hacia un rol más de “asesor” que sólo contable. Esto implica colaborar en la gestión de créditos, armado de proyectos de inversión, capacitación, entre otros. A partir de la audiencia con la FACPCE, se está trabajando en la elaboración de un convenio marco de colaboración conjunta,

# entre el contador y la empresa”

entre otros temas, con el objeto de generar actividades similares a las que se realizan actualmente con el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCE CABA), en otros Consejos del país.

Por ejemplo, durante el año 2007 la Sepyme estuvo presente, a través de una oficina de atención al público, en la sede del CPCE CABA, participó en la organización de conferencias y trabajó en conjunto con la Comisión PyME. Actualmente se está trabajando en la capacitación de agentes del Consejo para la difusión de los instrumentos de la Subsecretaría para los matriculados, con el fin de que los contadores puedan llevar esta información a las empresas con las cuales trabajan. Esto les permite sentirse capacitados ante una realidad de constante cambio en su profesión.

¿Qué requisitos debe cumplir una PyME para acceder

a las alternativas de financiamiento que ofrece la Sepyme?  
¿Los cupos existentes están distribuidos por provincias?

El principal requisito a cumplimentar para acceder a las alternativas es el de estar encuadrada como PyME en los términos de la normativa vigente. En los casos de los programas destinados a mejorar condiciones de tasas y plazos, por ejemplo, el Programa Global de Crédito y el de Subsidio de Tasas, las restantes condiciones son establecidas por los bancos que asumen el riesgo crediticio. Mientras que en el Fonapyme, que apunta, además de mejorar esas condiciones, a facilitar el acceso al crédito, se exige la presentación de proyectos viables desde lo técnico, económico y financiero.

A partir de la audiencia con la FACPCE, se está trabajando en la elaboración de un convenio marco de colaboración conjunta.

### ¿Existen herramientas de evaluación que verifiquen el otorgamiento efectivo de los créditos y el cumplimiento de los cupos?

Cada programa está sujeto a un monitoreo de auditoría permanente, que apunta a verificar el cumplimiento de todos los parámetros establecidos. Para ello se cuenta con el Área de Monitoreo de Créditos Otorgados, desde la que se realizan visitas a las entidades financieras participantes como intermediarios. Entre otras actividades, se analizan los legajos de los créditos otorgados controlando el cumplimiento de la normativa, la instrumentación correcta del crédito (monto, plazo, tasas, garantías) y la elegibilidad del proyecto de inversión financiado. También se efectúan visitas a las empresas para constatar la realización efectiva del proyecto y verificar la consistencia de éste con lo analizado en los legajos que obran en las entidades financieras.

### ¿Qué tasa de mora histórica han tenido los productos financieros de la Sepyme desde su creación?

A modo de información, la morosidad en las líneas establecidas en licitaciones de cupos con entidades financieras no llega al 10%. En el caso de los convenios y el Fonapyme, el porcentaje de morosidad es algo mayor, depende de cada uno, pero ha venido en descenso en los últimos años.

En el Programa Global de Crédito la mora es nula, ya que los créditos se otorgan a través de las entidades financieras y éstas se encuentran obligadas a devolver los fondos según los cronogramas acordados, independientemente del cumplimiento o no por parte de la PyME.

### ¿Cuáles son los objetivos que se plantea la Subsecretaría con respecto a la elaboración de la herramienta Mapa PyME? ¿Cuál es la finalidad de la información obtenida?

El Mapa PyME constituye una herramienta para analizar y dimensionar los incentivos y políticas del sector y los sistemas de evaluación. En este sentido, el principal objetivo al interior de la Subsecretaría es fortalecer su capacidad para diseñar y gestionar políticas para las pequeñas y medianas empresas.

La recopilación de información relativa a las diversas características de las empresas pretende abordar aspectos críticos del sector, tales como su dimensión cuantitativa (exportaciones, inversión, innovación tecnológica, cantidad de ocupados, pro-

ducción y financiamiento), dinámicas sectoriales, modalidades de articulación e integración en cadenas de valor, factores que restringen su competitividad, crecimiento sostenido, utilización de instrumentos públicos, conocimiento de los mismos y evaluación de sus resultados, entre otros.

Además, tiene el propósito de atender la demanda de información actualizada y comprehensiva de otras instituciones públicas y privadas que actúan en el ámbito de las empresas. En la actualidad, el Mapa PyME provee de información consistente a cámaras, asociaciones empresariales, universidades, institutos técnicos, agencias de desarrollo e instituciones locales pertenecientes a gobiernos provinciales y municipales, posibilitando la realización de aproximaciones sectoriales específicas y facilitando una herramienta para incrementar su capacidad de gestión.

El Mapa PyME constituye una herramienta para analizar y dimensionar los incentivos y políticas del sector y los sistemas de evaluación. La recopilación de información relativa a las diversas características de las empresas pretende abordar aspectos críticos del sector. Además, tiene el propósito de atender la demanda de información actualizada y comprehensiva de otras instituciones públicas y privadas que actúan en el ámbito de las empresas.

### ¿Cómo funciona la Red de Agencias? ¿Qué grado de participación tienen las Agencias de desarrollo locales en la evaluación y aprobación de los proyectos de la Sepyme? ¿Qué evaluación puede realizar del funcionamiento del sistema de Red de Agencias?

La Red de Agencias de Desarrollo Productivo, promovida por la ley 25.300 (ley PyME), constituye una plataforma institucional a través de la cual la Sepyme facilita y amplifica la llegada de los instrumentos de política pública destinados a los empresarios PyME de todo el país, contemplando la visión local. Con ello queremos destacar que nuestro trabajo en el territorio no es de carácter vertical sino que conlleva una compatibilización de nuestros objetivos y prioridades con cada visión local de desarrollo, logrando así, en forma articulada, concretar los intereses de todos los actores, sean estos públicos o privados.

Actualmente la Red cuenta con más de 70 agencias que articuladamente brindan servicios a empresas y emprendedores en sus respectivas áreas de influencia. Ofrecen, además, asesoramiento general sobre las líneas disponibles de la Sepyme, sean éstas de asistencia técnica, financiera o de capacitación.

En cuanto a la evaluación y aprobación, en el corto plazo comenzaremos a trabajar en la descentralización, parcial en algunos casos y total en otros, de dichos procesos, en forma paulatina y en función de las competencias y recursos con los que cuenta cada una de las agencias. Sin embargo, cabe destacar que en la mayoría de los instrumentos y programas las agencias no sólo nos ayudan en la difusión y la implementación acercando a los empresarios beneficiarios, sino que en los casos en que se requiera una presentación de proyecto formal, como puede ser el caso del Fonapyme, la agencia realiza el control formal de la presentación y brinda una preevaluación que nos da información acerca de la trayectoria empresarial y el impacto de los proyectos a presentar en el medio productivo local. En términos generales, y por lo anteriormente expuesto, consideramos que son nuestros aliados estratégicos en el territorio.

En cuanto al funcionamiento en red, creemos que hay muchos aspectos para desarrollar, aunque hay buenas experiencias de intercambio y cooperación interinstitucional al respecto. Creemos que el trabajo en red permite un mejor aprovechamiento de los recursos e información disponibles en pos de una mejora en la competitividad del territorio.

**¿Cuáles han sido los logros más importantes de la Subsecretaría y cuáles cree que son aquellos aspectos en los que aún es necesario profundizar?**

Entre los logros más importantes podemos mencionar el apalancamiento que se logró durante el último año con los programas de acceso al crédito, que suman casi \$1.000 millones de pesos en créditos otorgados. En los programas de mejoramiento de competitividad se destaca la cofinanciación otorgada mediante apoyos directos a empresas, a través del Programa de Clusters para el desarrollo regional, el que además brinda acompañamiento para la conformación de grupos asociativos, y el programa de Crédito Fiscal, que ha logrado consolidarse y aumentar la participación de empresas en el mismo. Se ha avanzado en la presencia de la Subsecretaría en el territorio nacional a través de la extensión de la Red de Agencias, junto con las que se implementó un programa de fortalecimiento. Actualmente, está en marcha la nueva etapa de ProArgentina, que consiste en capacitar a las MiPyMEs en instrumentos para la exportación, para luego apoyar su inserción comercial externa. Además, se ha puesto en marcha el programa de relevamiento Mapa PyME que nos brinda estadísticas sobre la realidad PyME de nuestro país. Estos datos nos permiten hacer un diagnóstico y mejorar los programas de esta Subsecretaría.

Con respecto a los aspectos que aún es necesario profundizar, creemos que hay que aumentar el acceso al crédito, mejorar la competitividad de las MiPyMEs y fortalecer la difusión de nuestras actividades y programas. ✦



Dr. Jorge Caradonti

#### COMUNICACIÓN CON LA SEPYME

Los canales de comunicación entre la Subsecretaría, los matriculados y las PyME son el portal web: [www.sepyme.gov.ar](http://www.sepyme.gov.ar) y un teléfono gratuito: 0800-333-7963. Estos medios permiten generar un acercamiento a cualquier persona interesada en conseguir información sobre los instrumentos con los que actualmente cuenta la Sepyme.

→ Por: **Dr. Oscar Alpa** y **Dr. Gabriel Clemente** con la colaboración del Dr. Jorge José Gil

## Resolución Técnica N° 24

# Un viejo anhelo de los entes cooperativos y de la profesión

### INTRODUCCIÓN

Esta normativa especial fue el producto de un extenso trabajo de más de cuatro años que la Federación, en forma conjunta con entidades representativas del movimiento cooperativo y del organismo de control, se ocupó de producir.

En diciembre de 2003 se reunió por primera vez la Comisión Especial de Normas para Entes Cooperativos en la sede de la FACPCE con el fin de producir una norma contable y de auditoría que, fundamentalmente, pudiera unificar las normas profesionales con las legales. Por esa fecha el INAES ya había resuelto que los entes cooperativos debían utilizar las Resoluciones Técnicas de la FACPCE, pero sin derogar el conjunto de resoluciones legales emitidas desde 1973 por el INAC, la SAC, el INACyM o el INAES.

Esto generaba un cúmulo de normas (legales y profesionales) de difícil aplicación.

Fue así que se plasmó el propósito principal perseguido con la aprobación de la Resolución Técnica N° 24, que proporciona normas sobre exposición contable y de auditoría específicas para los entes cooperativos que incluye el interés de la gran diversidad de usuarios de los estados contables de estos entes.

Las normas sobre exposición contable contenidas en esta Resolución se complementan con las establecidas por las RT 8 y 9. Además, se abordan temas especiales de auditoría que se integran con las normas de la RT 7.

### ASPECTOS PRINCIPALES

A efectos de analizar la Resolución de manera sintética se pueden distinguir cuatro puntos principales y una guía para su aplicación.

Los principales acápites son los siguientes:

#### 1) Definiciones:

Este capítulo incluye descripciones de los principales términos y expresiones utilizadas en el desarrollo de la norma profesional.

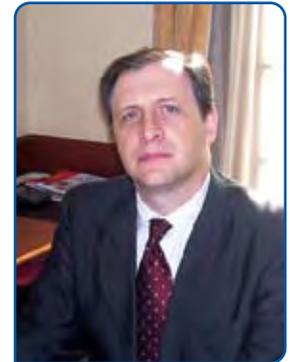
#### 2) Aspectos particulares de exposición contable:

a) Establece que los estados contables de los entes cooperativos se deberán confeccionar de acuerdo con las RT 8 y 9.

b) Se desarrollan aspectos de exposición específicos para los estados contables de estos entes, entre ellos los principales son los siguientes:



Dr. Oscar Alpa



Dr. Gabriel Clemente

i) *Resultado del ejercicio*, que debe ser clasificado en:

- Resultado por la gestión cooperativa con asociados.
- Resultado por la gestión cooperativa con no asociados
- Resultado por las operaciones ajenas a la gestión cooperativa.

La segregación señalada es imprescindible con el propósito de conocer la naturaleza y el origen de su resultado a fin de cumplir con las normas legales que regulan su funcionamiento.

ii) *Capital aportado por los asociados*: se clasifica como integrante del patrimonio neto, a excepción de aquel que corresponda a asociados que renunciaron o fueron excluidos del ente, el cual debe clasificarse como pasivo. Además, se debe informar, sobre:

- Las condiciones que disponen la ley, el estatuto y/o las resoluciones de la asamblea de asociados con respecto a la devolución del capital a los asociados.
- La evolución -por un período de cinco ejercicios- de las solicitudes de reintegro presentadas por los asociados y las efectivizadas por el órgano de administración.

iii) *Ajuste del capital*: debe clasificarse en función de si la asamblea de asociados decidió no capitalizarlo (ajuste del capital no capitalizado), si su consideración se encuentra pendiente de resolución (ajuste del capital).

iv) *Reservas*: se debe informar, en aquellos casos en que se hubiese aplicado el saldo de las reservas a la absorción de pérdidas, la restricción que existe para la distribución de excedentes, la evolución de su saldo y el monto pendiente de recomposición.

v) *Estado de resultados por sección*: los entes cooperativos que presten más de un servicio ("sección") deben determinar el resultado generado por la gestión cooperativa con asociados y no asociados por cada uno de ellos.

vi) *Clasificación de los activos y pasivos*: los activos y pasivos se deben asignar (si generaron resultados por secciones y el resto en la medida que la información contable del ente lo permita) a cada una de las secciones con que cuenta el ente cooperativo, indicando las bases de asignación utilizadas.

Esta resolución simplifica y brinda mayor seguridad a la labor del profesional que desarrolla tareas en entes cooperativos, al unificar las normas contables y de auditoría aplicables.

vii) *Fondos para educación y capacitación cooperativas y para acción asistencial o para estímulo del personal*: se debe informar la evolución de los fondos en cada ejercicio, indicando el saldo al inicio y cierre del ejercicio, los importes constituidos, las aplicaciones realizadas y los montos imputados como gastos en el ejercicio.

### 3) Cuestiones particulares de auditoría relativas a los entes cooperativos:

a) Informe anual: para su confección se deben considerar las normas de la sección III.C.37 y III.C.38 de la RT 7 relativas al informe extenso.

b) Informes sobre períodos intermedios: el informe periódico obligatorio que debe confeccionar el auditor de estos entes se podrá emitir a partir de la información contable que surja del balance de sumas y saldos o de un estado contable por período intermedio. Se establecen una serie de tareas y procedimientos mínimos que el auditor deberá desarrollar a efectos de emitir una opinión sobre los mismos.

c) Libros y registraciones contables: se debe informar si los libros y registraciones contables exigidas por la ley de cooperativas son confeccionados con las exigencias dispuestas por la misma.

### 4) Sindicatura:

La sindicatura en los entes cooperativos está a cargo de uno o más asociados, a los cuales no se les exige calificación profesional. Por ello, en la resolución se aclara que, en aquellos casos que se emita un informe sobre información contable, la sindicatura puede dejar constancia que se fundamenta en el informe del auditor externo o de otro profesional contratado.

### VENTAJAS

Esta resolución brinda las siguientes ventajas:

- Constituye un marco contable específico para estos entes, que se condice con el marco jurídico y doctrinario propio desarrollado a partir del acto cooperativo.
- Simplifica y brinda mayor seguridad a la labor del profesional que desarrolla tareas en este tipo de entes, al unificar las normas contables y de auditoría aplicables.
- Facilita la comparabilidad de la información contable con otro tipo de entes.
- Brinda mayor seguridad al lector de los estados contables, dado que incorpora información que permite conocer con mayor profundidad los criterios aplicados en oportunidad de su confección, como así también las modificaciones introducidas con respecto al ejercicio anterior.
- Asegura, para los entes cooperativos, la continua actualización de sus normas contables y de auditoría en función de la evolución que se observe en la profesión contable.

Esta resolución, como expresamos al principio, ha dado pleno cumplimiento a lo requerido hace tiempo desde distintos sectores del quehacer cooperativo.

Ahora es necesario que el INAES apruebe la RT24 y derogue todas sus resoluciones inherentes a temas contables y de auditoría (regulando solamente sobre aspectos que posibilitem estudios complementarios) para cumplir con su objetivo principal que es unificar la normativa profesional con la legal. ♦

## Artículo de investigación | Bienes personales

# La progresividad de los tributos como fuente de inequidad e indeterminación

## 1- ALGUNOS ELEMENTOS SOBRE LAS FUNCIONES TRIBUTARIAS EN GENERAL

Buscando generalizar, y simplemente intentando introducir al lector en el tema, es posible definir un tipo general de función tributaria tal que:

$$T = a.B \quad (1) \quad \text{donde } T \text{ es el tributo}$$

$a$  es la alícuota  
 $B$  es la base imponible

Si "a" resulta una constante menor a uno representará la porción de la base imponible que se transforma en tributo. La gráfica resulta en una recta de pendiente positiva igual de valor "a". La alícuota media y marginal del tributo es la constante "a". Ahora bien, cuando la política fiscal se dirige hacia la tributación progresiva, esta formulación se complica. La alícuota "a" pasa a ser un valor directamente proporcional respecto de la base imponible, por lo que teóricamente podríamos decir que  $a = m + n.B$  (2). Entonces reemplazando (2) en (1)

$$T = m.B + n.B^2$$

Así, la gráfica del tributo como función de la base imponible se transforma en un brazo de parábola de pendiente creciente. Tanto la alícuota media como la marginal resultan crecientes, resultando esta última siempre superior a la primera.

En la práctica resulta muy inconveniente determinar curvas de alícuotas medias y marginales "suaves", es decir que se modifican a cada "tramo" infinitesimal, ya que su cálculo para casos concretos se tornaría más complicado. Es por eso que los casos de progresividad en la práctica separan rangos o tramos discretos de la base imponible y asignan a cada uno de ellos una alícuota marginal creciente.

Esta solución provoca modificaciones en la gráfica básica del tributo antes expresada. La parábola de pendiente creciente se transforma en una curva quebrada formada por un conjunto de segmentos de pendiente creciente con puntos angulosos en cada fin de tramo de la base imponible. La alícuota marginal crece "por escalones", mientras que la alícuota media resulta creciente a partir del fin del primer rango o tramo determinado en la base imponible.

Este crecimiento de alícuota media y marginal, que determina una incidencia relativa más profunda del tributo a niveles mayores de base imponible, se justifica en el principio de la progresividad tributaria, sin que existan "saltos" bruscos en dicha incidencia. Esto es así, porque las alícuotas marginales **se aplican exclusivamente sobre los montos de base imponible que exceden el valor inicial del tramo y no a la totalidad de la base acumulada hasta dicho momento**. Hablamos, a los efectos de este trabajo, de progresividad tipo "A".

En cambio, si las alícuotas marginales en cada tramo se definen como aplicables a la totalidad de la base imponible para el caso que la base se encuentre dentro del tramo en cuestión, la determinación del tributo difiere significativamente ya que se calcula de esta manera, en lo que llamaremos en este trabajo un caso tipo "B". En este último caso, la función del tributo se transforma radicalmente. Nos encontramos ante una gráfica que en cada fin de tramo presenta una discontinuidad finita. La alícuota media muestra ahora un crecimiento en escalera idéntico al de la marginal, por lo que la incidencia relativa del tributo muestra "saltos" bruscos difícilmente explicables desde el punto de vista de la equidad. Esta forma de determinar el tributo puede generar además indeterminaciones en su cuantía cuando nos encontramos en las cercanías de un cambio de tramo.

El caso típico de progresividad tipo "A" en nuestra legislación tributaria resulta el *Impuesto a las Ganancias* para personas físicas, mientras que la progresividad tipo "B" está representada por los tributos sobre la *Ganancia Mínima Presunta* y sobre los *Bienes Personales*, que poseen "saltos" bruscos en sus alícuotas medias, los que se multiplicaron en este último tributo a partir del año 2007.

## 2- ALGUNAS CUESTIONES SOBRE LA PROGRESIVIDAD TIPO "B"

### a) Los efectos sobre la equidad

Veamos el ejemplo más irrisorio que nos depara el actual tributo sobre los *Bienes Personales*. Supongamos que Ud. tiene un patrimonio gravado de \$ 4.999.999,99.- y recibe un regalo de un \$ 0,01.-. **Ese centavo lo lleva a \$ 5.000.000.- y le hace pagar muy poco, sólo una centésima parte de ese centavo. No hay problemas en aceptar este regalo. El centavo peligroso es el siguiente. Si alguien le regala un centavo más, lo instamos a que lo rechace de inmediato: ¡Sólo por ese centavo Ud. deberá pagar más de \$ 12.500.-! La alícuota marginal que era del 1% en el centavo anterior, pasa al increíble valor de 125.000.000% para el centavo siguiente.** La irracionalidad se confirma al analizar el subsiguiente centavo. Todo vuelve a la normalidad y la alícuota marginal es ahora del 1,25%.

### b) Las posibles indeterminaciones del tributo

Volvamos de nuevo a algunas abstracciones teóricas. Uno de los problemas tradicionales al que nos enfrentamos los contadores es encontramos con que el propio impuesto a determinar deba detraerse de la base imponible. ¿Cómo deducir un monto que aún no conocemos? Sin embargo, la solución es sencilla utilizando herramientas incluidas en los programas de matemáticas de los primeros años de la escuela media. En efecto, si:

$$(B - T) \cdot a = T \quad \text{la solución sencilla es} \quad (4) \quad B \cdot (a/(1+a)) = T$$



Dr. Sergio Miguel Hauque

Esta sencilla formulación se complica en los casos de progresividad tipo "A", pero la progresividad tipo "B" **trae un problema insoluble** debido a que la curva de la función del tributo no sólo no es "suave", sino que tampoco es continua.

Para los que piensen que esta discusión es sólo teórica, los invitamos a repasar el artículo 7° del Decreto 127/1996 o el 4° inciso e) de la ley 25.063, en los que se señala que los anticipos y pagos a cuenta de estos tributos constituyen su base en el monto en que superen el impuesto del ejercicio. De esta manera, para los casos en los que los anticipos y pagos a cuenta arrojen valores superiores al tributo, **el impuesto es "deducible de sí mismo" por lo que habría que aplicar todo lo visto más arriba. Recordemos que el impuesto sobre los Bienes Personales tiene una marcada progresividad tipo "B" por lo que el problema de la indeterminación es concreto y real.**

En efecto, por ejemplo, si en la liquidación anual del tributo 2007 la base imponible sin los anticipos es de \$ 304.500.- y los anticipos a cuenta del tributo ascienden, por ejemplo, a

Las alícuotas marginales se aplican exclusivamente sobre los montos de base imponible que exceden el valor inicial del tramo y no a la totalidad de la base acumulada hasta dicho momento.

\$ 1.000.-, el problema de la determinación aparece como insoluble. Si agrego los anticipos y aplico la alícuota del 0,5% sobre \$ 305.500.- el impuesto determinado es \$ 1.527,50.- Al detraerlo de la base, vuelvo a obtener una base imponible menor a \$ 305.000.-, por lo que no corresponde impuesto alguno. Entonces habría que considerar los anticipos y el círculo vuelve a girar.

Urge alguna adecuación de la norma que solucione esta "laguna".

### 3.- CONCLUSIONES

La más clara conclusión es que los "saltos" en la función del tributo y en su alícuota media, que generan una progresividad tipo "B", son claramente inconvenientes desde el punto de vista de la equidad y la certeza al generar situaciones cuasi ridículas incentivando la elusión. Si se desea un sistema progresivo, la "progresividad" suave es mucho más conveniente y permite, con un adecuado diseño, obtener niveles similares de recaudación y distribución de la carga tributaria. ♦



## Dr. Luis Pérez Colman

† 1928 - 2008

La Mesa Directiva quiere rendirle homenaje al Dr. Luis Pérez Colman quien fuera Asesor Legal de la Federación por más de 20 años.

La FACPCE tuvo el honor de contar con un profesional de excelencia, incondicionalidad y lealtad, como así también con una persona de una calidad humana incomparable.

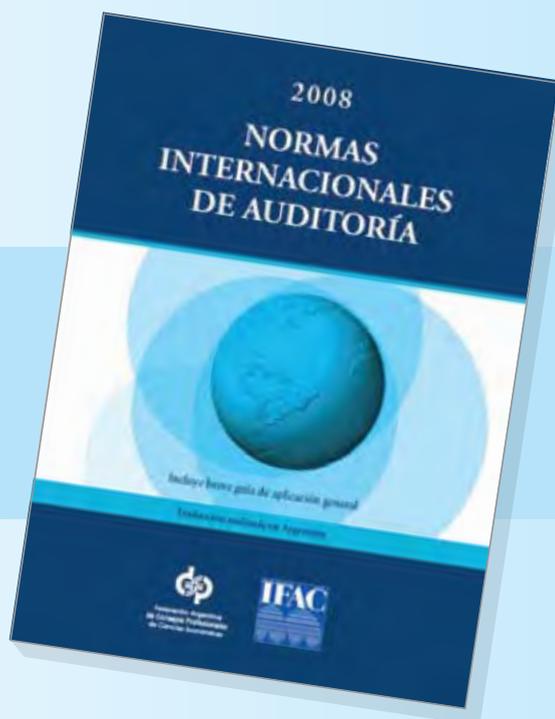
Su recuerdo permanecerá siempre presente entre nosotros.

# NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

Traducción realizada en Argentina

Edición de 900 páginas

Versión oficial



**Artículo de investigación | Ley 11.683**

# Clave Fiscal y responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas

**INTRODUCCIÓN**

Con el nuevo siglo la Administración Tributaria Nacional dio un contundente impulso al uso de la tecnología como herramienta para el cumplimiento tributario dictando la Resolución General (AFIP) N° 2.239 (B.O.10-04-07). En la actualidad, los contribuyentes y responsables realizan, a través del sitio web de la AFIP, un sinnúmero de operaciones y trámites que incluyen desde la presentación de declaraciones juradas mediante **transferencia electrónica de datos** (de obligaciones impositivas, incluidas las aduaneras y previsionales) hasta simples consultas vinculadas con sus obligaciones formales o materiales.

Para poder operar con estos servicios informáticos, los contribuyentes deben solicitar, con carácter previo, su **clave fiscal**.

Nos interesa analizar esta nueva herramienta a la luz de las responsabilidades que asumen los administradores –en particular directores y gerentes– de las personas jurídicas en el marco de la ley 11.683.

**CONTENIDO DE LA RG 2.239**

Los servicios informáticos tributarios son operados por personas físicas por sí, o representando a otras personas físicas o jurídicas, para quienes la norma bajo análisis dispone un procedimiento en el que se prevén distintos tipos de relaciones, el carácter que posee el usuario frente a la persona física o jurídica que representa y los distintos niveles de seguridad requeridos.

A modo de recordatorio, repasamos los puntos sobresalientes de la RG 2.239, a saber:

**1. Clave Fiscal<sup>1</sup>:** es una contraseña que brinda la AFIP para poder operar (presentar declaraciones juradas, emitir comprobantes de pagos, solicitar la baja en impuestos, etc.) desde su página de Internet, cumpliendo con ciertas formalidades a fin de garantizar la confidencialidad de la información. Por la RG 2.239 amplíase el procedimiento relativo a la *clave fiscal*, su registración, autenticación y autorización de usuarios, a los fines de habilitar a las personas físicas a operar y/o interactuar, en nombre propio y/o en representación de terceros, a través de la página web de la AFIP, con los servicios informáticos disponibles.

**2. Personas Jurídicas:** a los fines de utilizar y/o interactuar con los servicios informáticos habilitados, las personas jurídicas deberán hacerlo a través de la *clave fiscal* de su representante legal. Cuando la representación legal sea plural, se unificará la representación en uno de los representantes legales a efectos de que utilice y/o interactúe con los servicios habilitados.

**3. Administración de Relaciones:** esta herramienta informática posibilita autorizar a terceros a operar y/o interactuar con los servicios informáticos habilitados en la web de la AFIP o a realizar determinados actos o gestiones.

**4. Usuarios:** las personas físicas que utilicen los sistemas informáticos tributarios habilitados por la presente norma pueden asumir los siguientes roles:

**a. Administrador de Relaciones:** es la persona física que actúa con su clave fiscal, por sí misma o como representante de una persona jurídica. Ejemplificando con una sociedad anónima, el representante legal es el presidente del directorio.

**b. Subadministrador de Relaciones:** es la persona física designada por el Administrador de Relaciones para que lo sustituya o actúe en forma simultánea e indistinta con él. Puede, a su vez, estar autorizado por el Administrador de Relaciones a realizar subdelegaciones en uno o varios de sus dependientes. Siguiendo con el ejemplo de la sociedad anónima, el presidente del directorio puede autorizar como subadministradores a otros directores, gerentes, empleados en relación de dependencia o apoderados. A su vez, los subadministradores directores o gerentes o dependientes o apoderados pueden estar autorizados a subdelegar en otros dependientes, son los denominados usuarios internos según se indica en el inciso siguiente.

**c. Usuario interno:** es la persona física dependiente del contribuyente o usuario aduanero, designada por el Administrador o Subadministrador de Relaciones. Puede, a su vez, subdelegar en los mismos términos indicados en el punto b).

**d. Usuario externo:** es la persona jurídica o física, no dependiente del contribuyente o usuario aduanero, designada por el Administrador o Subadministrador de Relaciones. Si el usuario externo es una persona jurídica deberá actuar a través de una persona física que se designe al efecto. Puede realizar subdelegaciones según lo indicado en b). Aun cuando no es tema central del presente escrito, cabe destacar que en este grupo de usuarios se encuentran los profesionales en Ciencias Económicas, no resultando conveniente, en nuestra opinión, que el profesional asuma el rol del contribuyente a través de esta operatoria. El fisco avanza una vez más sobre nuestra profesión y no es de descartar que detrás de lo que en principio es una herramienta tecnológica se oculten atribuciones de responsabilidad que le caben únicamente al contribuyente. Recomendamos cautela al momento de aceptar el rol de usuario externo.

**e. Administrador de relaciones apoderado:** es la persona física que con su *clave fiscal* utiliza el Administrador de Relaciones como apoderado, en nombre de una persona física del país o del exterior o una persona jurídica im-



Dra. Hermosinda Egúez

posibilitadas de concurrir a una dependencia de la AFIP, a fin de tramitar su *clave fiscal* para actuar como administrador de relaciones.

**5. Nómina de Servicios:** Se encuentra disponible en la web de AFIP y en ella se detallan los servicios habilitados, los niveles de seguridad requeridos y si el servicio admite subdelegación.

### RESPONSABILIDAD DE LOS USUARIOS DE LOS SERVICIOS INFORMÁTICOS EN NOMBRE DE LAS PERSONAS JURÍDICAS, EN PARTICULAR LOS ADMINISTRADORES, EN EL MARCO DE LA LEY 11.683

Al utilizar los servicios informáticos en la forma reglamentada, quedarán las huellas de los usuarios que han actuado en nombre del contribuyente y qué servicios han operado.

La tecnología informática avanza en forma irreversible y su aplicación a la fiscalidad también, es por eso que nos interesa analizar la responsabilidad de quienes actúan en nombre de las personas jurídicas, en particular de los administradores, cuya nominación y responsabilidad emana de los artículos 5º a 9º de la ley 11.683, en adelante LPT.

Lo que sigue es una apretada síntesis de tales artículos:

El artículo 5º inciso b) del mencionado plexo incluye entre los sujetos de los deberes impositivos como **responsables por deuda propia**, también denominados *contribuyentes*, a **las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho**. La característica determinante es que a su respecto se verifica el hecho imponible previsto en las normas tributarias respectivas.

En el artículo 6º inciso d) del mismo texto legal, como **responsables del cumplimiento de la deuda ajena** se incluyen a los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5º en sus incisos b) y c) (en adelante: administradores). El mandato legal implica que están obligados a pagar el tributo, con los recursos que administran, en la forma y oportunidad que rijan para la persona jurídica a quien representan. Los administradores asumen una responsabilidad por deuda ajena (las de la sociedad) porque en ellos la ley corporiza a quienes se ocuparán de todos los cumplimientos tributarios del sujeto de existencia ideal "sociedad". Nacen para ellos -desde el momento de aceptación de su cargo y mientras se mantengan en ejercicio del mismo- responsabilidades derivadas de la relación jurídica tributaria entablada entre el fisco y la sociedad.

En el artículo 7º los **deberes** que la ley 11.683 y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general **tendientes a**

la **determinación, verificación y fiscalización de los impuestos deben ser cumplidos**, en el caso de las personas jurídicas, por sus **administradores**. En la amplitud de esta descripción se encuentran los deberes formales.

Del artículo 8º, que se ha nutrido con el aporte de la doctrina<sup>2</sup> y jurisprudencia, emana la **responsabilidad personal, solidaria y subsidiaria** de los administradores, en los siguientes términos:

- Responden con sus propios bienes en forma personal cuando los incumplimientos de la sociedad se produzcan por su culpa o dolo<sup>3</sup>, admitiendo como exculpación la circunstancia -que deberá probar- que la sociedad lo ha puesto en imposibilidad de cumplir. Cabe aclarar que los conceptos involucrados son el tributo y los accesorios, pero no las sanciones, criterio apoyado por la doctrina y la jurisprudencia<sup>4</sup>.
- Y solidaria (significa a la par) con el deudor del tributo (la sociedad) y si los hubiere con otros responsables, por ejemplo, otros directores o gerentes.
- Aunque subsidiaria<sup>5</sup>.
- Sin perjuicio de las sanciones que correspondan a la sociedad como contribuyente (arts. 53 y 54 LPT) y al administrador como solidario (art. 55 LPT).

Por el artículo 9º los obligados y responsables, entre los que se encuentran los administradores, **responden por los hechos u omisiones de sus subordinados**, incluyendo las sanciones y gastos. De este modo les cabe responsabilidad por *culpa in eligendo* y *culpa in vigilando*<sup>6</sup> y los eventuales acuerdos liberatorios de responsabilidad inter partes, como tales, no son oponibles al fisco (art. 37 DR N° 1.397/79, reglamentario de la LPT).

A esta altura nos inquieta saber cómo ha incidido la incorporación de la nueva herramienta informática denominada *clave fiscal* en la relación jurídica tributaria y si los administradores deben tomar nuevas precauciones al momento de su utilización.

Estimamos que entre los aspectos a tener en cuenta, se encuentran los siguientes:

1. Si la responsabilidad solidaria requiere que los administradores **hayan ejercido la administración** (en términos de gestionar el ente societario) o **dispuesto de los fondos sociales en ejercicio de sus funciones** (autorizar cheques, firmar órdenes de pago, etc.) **y/o haber tomado la decisión** relacionada con el problema tributario planteado<sup>7</sup>, **la clave fiscal permite saber quién ha operado el sistema y por lo tanto la atribución de responsabilidad es más directa**. Esto obliga a los administradores a ser mucho más prudentes y cuidadosos en la toma de decisiones.

Dado que es imposible que una persona domine todos los tópicos de una organización, la delegación debe ser una función ejercida con muchas precauciones.

2. Si el sistema funciona adecuadamente, **habrá una mayor transparencia en las delegaciones y subdelegaciones** quedando plasmado quiénes autorizan y quiénes aceptan tales funciones. Aun así, cabe subrayar que no desvincula de la responsabilidad al Administrador de relaciones (el representante legal, presidente del directorio en el caso de las SA, socio gerente en la SRL) y subadministradores (entre los que pueden encontrarse otros directores o socios gerentes). Ello así porque, si bien es cierto que las funciones deben estar asignadas al administrador y la actuación debe ser personal y a título de culpa o dolo, no puede llegar al extremo de exculpar a quien no actuó, cuando le correspondía hacerlo, o no dejó expresamente sentada su oposición a decisiones contrarias a derecho, esto es, no se exculpa la pasividad. Tampoco puede interpretarse que el solo hecho de delegar en un dependiente o en un tercero excuse de responsabilidad al administrador, ya que sería una forma sencilla de burlar la previsión legal, diluyendo la responsabilidad. Deben distinguirse quienes *gestionan* el ente de quienes sólo ejecutan las órdenes recibidas, cabiéndoles sólo a los primeros las responsabilidades que analizamos.

3. De ello se desprende que las funciones de “elegir” y “vigilar” deben desempeñarse con el cuidado requerido a un buen hombre de negocios para evitar ser responsabilizados por *culpa in eligendo* y *culpa in vigilando*. En otras palabras, no resulta procedente, para eximirse de responsabilidad, la atribución de culpa a un factor subordinado o tercero, ya que éstos son elegidos por la propia firma, mediando, entonces, las culpas mencionadas<sup>8</sup>. Dado que es imposible que una persona domine todos los tópicos de una organización, la delegación debe ser una función ejercida con muchas precauciones, sobre todo por lo compleja que resulta la materia tributaria, aun cuando admite el error excusable, la fuerza mayor y la imposibilidad material de cumplir entre los que podemos mencionar los casos de inoperatividad o colapso de la web de la AFIP.

Para completar el tema traemos a colación dos normas:

El artículo 5º de la RG 2.239, indica que la utilización de la *clave fiscal*, su resguardo y protección, son de exclusiva autoría y responsabilidad del usuario. Expresa también que *“la operación del sistema y la información transmitida como asimismo toda consecuencia jurídica o fiscal que de ella se derive, se atribuirán, de pleno derecho, a la persona física o jurídica en cuyo nombre y representación actúe el usuario, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a este último por aplicación de las normas vigentes”*, que son las que hemos tratado de resumir en el presente trabajo. En este punto debemos destacar que se habrían producido transmisiones de declaraciones juradas, a través de Internet, haciendo uso indebido de las claves fiscales, delito que, entendemos, está siendo investigado por las

autoridades fiscales. Esto ratifica nuestra postura de celo excesivo en el ejercicio del cargo.

La Nota Externa 7/2007 nos trae el pensamiento del fisco, que sabemos no obliga a los administrados, en estos términos: *“...Con relación a la responsabilidad en el uso y resguardo de la Clave Fiscal se aclara que la delegación efectuada mediante el sistema de “Administración de relaciones”, no limita ni excluye en forma alguna la responsabilidad que le cabe al contribuyente por la información transmitida y a toda consecuencia jurídica o fiscal que de ella se derive”*. Nada dice sobre la responsabilidad solidaria a la que hemos dedicado el presente, no obstante, la omisión no implica que no exista.

Queda pendiente el análisis a la luz de la ley penal tributaria y previsional, tema que excede largamente las pretensiones del presente.

Para finalizar, entendemos que las responsabilidades analizadas deben atribuirse en un marco de equilibrio sin requerir del administrador funciones de super hombre, habida cuenta que, si no existen causales de exculpación, tampoco existirán quienes quieran asumir la función. A la par, resulta imprescindible un manejo prudente y prolijo del proceso de toma de decisiones, sobre todo en materia fiscal. ♦

#### NOTAS

- 1 Previsto en la RG (AFIP) 1.345/02.
- 2 Gómez, Teresa y Folco, Carlos – Procedimiento Tributario – La Ley 2004 – Págs. 75 y ss, entre otros autores.
- 3 CFASS - Sala I – 29/03/07 - Patiño, Alberto c/ AFIP. “...La responsabilidad solidaria prevista por los arts. 6º y 8º de la ley 11.683 no es objetiva, esto es derivada de ser director, administrador, gerente o representante de una persona jurídica, sino una responsabilidad subjetiva, derivada de un hecho personal que le sea imputable a título de dolo o culpa”.
- 4 Entre otros autores, confrontar: González, Eusebio y Lejeune, Ernesto. Derecho Tributario. Tomo I. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997. Págs. 244 y ss. Valdés Costa, Ramón, Curso de Derecho Tributario, 2ª Edición, Editorial Nomos, Santa Fe de Bogotá, 1996. Pág. 338. TFN causa Gutiérrez de Casari.
- 5 El criterio que compartimos es el Dr. Brodsky en Oeste Automotores SA - 22/02/00 - TFN Sala D: “...no podrá exigir el pago del tributo a estos últimos (se refiere a los solidarios) mientras no lo haya hecho antes al principal y esa deuda se encuentre firme e impaga, criterio éste seguido por el propio organismo recaudador por vía de interpretación plasmada en el Dictamen Nº 3/82 y reiterado en el Dictamen (DATJ) Nº 11/86...”
- 6 CNAPE - Sala B - 12/05/04 - Contreras Bastías, Roberto E. “...la circunstancia que las tareas relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias puedan haber sido delegadas operativamente en otra persona, no implica per se la exclusión de responsabilidad de quien ostenta un cargo directivo”.
- 7 TFN - Sala D - 05/11/96 - Rivas, Noefer Ulises; CNFCA - Sala I - 08/06/70 y CSJN 02/10/70 - Monasterio da Silva; CNFCA - Sala I - 17/05/74 y CSJN 16/11/76 - May Erwin, Germán; TFN - 26/10/00 - Pesara, Carlos, entre muchos otros.
- 8 TFN - Sala F - 04/05/2005 - Jaime Bernardo Coll S.A. c/ Dirección General de Aduanas. Cámara de Apelaciones Federal Nº 8 - 20/12/1994 - Banco Super-vielle c/ Estado Nacional - DGI.

# Exportación de servicios profesionales

Este trabajo fue aprobado por el Comité Editor. Lamentablemente, por cuestiones netamente de espacio, solamente será posible destacar las conclusiones arribadas. No obstante puede obtenerse el texto completo en nuestro site: [www.facpce.org.ar](http://www.facpce.org.ar)

La devaluación nos abrió la puerta a un nuevo nicho que es la exportación de servicios. Exportar servicios implica un cambio cultural muy importante porque la Argentina no tiene una gran tradición en este sector. Muchas veces existen prejuicios y, por ejemplo, se cree que los servicios de contabilidad no se pueden exportar porque cada país tiene su propio sistema contable. Esto denota una falta de información con respecto a este tema, a fin de aprovechar las oportunidades que se presentan para llevar a cabo estas actividades de exportación. Significan, no solamente el desarrollo del propio profesional, sino que además implican beneficios económicos a nivel nacional, como la creación de nuevos puestos de trabajo, la transferencia de tecnología y comunicaciones, entre otros.

Por lo anteriormente expuesto y del análisis surgido de la información obtenida, consideramos necesaria la difusión y promoción de la exportación de servicios profesionales tanto a

nivel nacional como regional. Además, creemos conveniente que exista una mayor interacción entre el sector público y el privado para potenciar la oferta de las prestaciones de servicios. Es de destacar la importancia del rol del Estado en la regulación de exportación de servicios. Actualmente existe insuficiencia en la homogeneización de las normas impositivas, y en cuestiones aduaneras se observa que estas actividades están contempladas en el código aduanero pero todavía no están reguladas. Y, a nivel internacional, es conveniente que se profundicen y se continúen llevando a cabo las negociaciones y acuerdos entre los países.

Es también un desafío para los profesionales lograr la interiorización en el tema y el desarrollo de esta actividad con un horizonte a largo plazo. Por lo cual, proponemos en aquellos Colegios de Graduados en Cs. Económicas que aún no posean una comisión de comercio exterior o afín, que consideren la importancia de profundizar esta problemática. +

→ Por: **Dra. Teresa Gómez**- Directora del Área Tributaria del CECYT

## Noticiero Tributario



**Dra. Teresa Gómez**

### I- Típico ejemplo de "glotonería fiscal bonaerense"

**Causa:** "Fisco de la provincia de Buenos Aires c/ Bertoni, Sergio s/ apremio"

**Tribunal:** Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata (Buenos Aires)

**Magistrados:** Riccitelli, Monterisi y Zampini

**Fecha:** 18/09/2008

#### RESUMEN DE LA CAUSA

La causa se origina porque un contribuyente bonaerense solicitó la sustitución de las medidas cautelares trabadas sobre sus cuentas bancarias, por el embargo de un inmueble de su propiedad, que -asegura- se encuentra libre de todo gravamen y que garantizaría suficientemente el crédito del Fisco.

Argumentó el demandado que el embargo de sus cuentas bancarias -como a cualquier comerciante común y corriente- le causa un gravamen irreparable, pues afecta su giro comercial y financiero, imposibilitando en grado sumo el normal desarrollo de su actividad.

La jueza de grado rechazó la medida al resolver que ésta no es la vía idónea para solicitar la sustitución de la medida dispuesta por la Dirección Provincial de Rentas. Fundó su decisión en que el art. 6º de la ley 13.406 que dispone que el juez tiene el deber de priorizar la traba y mantenimiento de cautelares sobre montos líquidos en lugar de hacerlo sobre bienes realizables. Dicho decisorio fue confirmado por la mayoría de la Cámara entendiendo que "Lo dispuesto en el art. 6º de la ley 13.406 no se aplica a las cautelares decretadas y trabadas por la Administración en el marco de las facultades regladas por el art. 13 bis del Código Fiscal, en tanto le está vedado al juez del apremio disponer la sustitución judicial de medidas cautelares administrativas..."

#### DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

"La intervención que le cabe al juez del apremio -frente al pedido de parte interesada canalizado y sustanciado de conformidad al art. 203 del CPCC- de revisar la medida cautelar trabada administrativamente en el marco del art. 13 bis del Código Fiscal, sólo puede tener como resultado disponer su levantamiento, de constatar que la precautoria fue dispuesta por la entidad recaudadora en contravención con el ordenamiento vigente, según la interpretación que sobre la normativa aplicable hiciera esta alzada en los precedentes previamente reseñados."

#### NUESTRA OPINIÓN

Sin embargo, y pese al voto mayoritario, permítasenos una reflexión a título personal. Estos fallos son la consecuencia directa de la "glotonería" que demuestra el organismo recauda-

dor bonaerense y de la que hace gala gracias al dictado del art. 13 bis de la ley 13.529 que, a nuestro humilde criterio, viola -entre otras cosas- la división de poderes, la tutela judicial efectiva, el debido proceso y el derecho de propiedad y carecería de sustento constitucional.

El art. 13 bis del Código Fiscal instituye un verdadero conflicto jurídico. *¿Hasta dónde es correcto que el Poder Ejecutivo interponga cautelares bajo el argumento de garantizar los créditos fiscales?* Recordemos que el texto de la norma criticada autoriza a la DPR a decretar el embargo de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras o de bienes de cualquier tipo o naturaleza, inhibiciones generales de bienes y a adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución. También podrá disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los ejecutados tengan depositados en las entidades financieras regidas por la ley 21.526. Asimismo, podrá controlar su diligenciamiento y efectiva traba.

Mientras esta norma, al igual que el artículo 92 de la ley 11.683, permita que el Fisco decrete embargos, inhibiciones y otras cautelares, los abusos no van a concluir. Coincidimos con el voto en minoría del Dr. Monterisi, en cuanto entiende que: "Estas medidas sólo pueden ser decretadas por un órgano judicial, pues por mandato constitucional ningún habitante de la Nación puede ser privado de su propiedad, -en el caso de autos restricción a la libre disponibilidad de los bienes del contribuyente- sino en virtud de sentencia fundada en ley (arts, 14, 17 y 18 CN).

### II- Suspensión del juicio a prueba. Se acepta la aplicación del Instituto de la Probation en los delitos penales tributarios

**Causa:** "Perrota, Walter s/ recurso de casación"

**Tribunal:** Cámara Nacional de Casación Penal. Sala II

**Magistrados:** W. Gustavo Mitchell; Ángela Ester Ledesma; Juan E. Fégoli

**Fecha:** 09/05/2008

#### RESUMEN DE LA CAUSA

Llegan el recurso de casación interpuesto por la querellante contra la sentencia del TOPE N° 2 en la cual se resolvió hacer lugar a la suspensión a prueba del juicio seguido a Walter Perrota por el delito de evasión tributaria por el término de dos años y seis meses disponiendo, a su vez, que en dicho término cumpla con determinadas reglas de conducta.

La querrela fundó sus agravios expresando que el tribunal de juicio aplicó de forma incorrecta el beneficio establecido en el art. 76 bis del CP, al no tener en cuenta que el delito de evasión pune con un máximo de 6 años.

## NOTAS

1 Código Penal: Las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las leyes 23.737 y 23.771

Igualmente, se consideró agravada por la inobservancia por parte del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2 de la doctrina sentada por la Cámara de Casación Penal en el Plenario Kosuta. A su vez, consideró que el *a quo* no interpretó correctamente que la ley 23.771, en su artículo 14, tiene un régimen extintivo propio por el cual no es viable la suspensión de juicio a prueba en los delitos tipificados en esta ley, dada la clara intención del legislador de excluir a estos delitos del beneficio dispuesto en el artículo 76 bis y siguientes del Código Penal, acorde a lo normado en el art. 10 de la ley 24.316. (1)

Por lo expuesto, aseguró que en el caso de marras no es aplicable el instituto de la suspensión del juicio a prueba, solicitando que se revoque la sentencia recurrida.

La Dra. Ledesma, a cuyo voto adhiere el Dr. W. Gustavo Mitchell, conformando así la mayoría, entendió que es dable señalar que si bien la ley 24.316, que regula el procedimiento de suspensión de juicio a prueba, dispuso en su art. 10 que las

Estos fallos son la consecuencia directa de la "glotonería" que demuestra el organismo recaudador bonaerense y de la que hace gala gracias al dictado del art. 13 bis de la ley 13.529 que viola la división de poderes, la tutela judicial efectiva, el debido proceso y el derecho de propiedad, además de carecer de sustento constitucional.

disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en la ley 23.771. En tanto que la ley 23.771 fue sustituida por la 24.769, en la que subsiste la extinción de la acción penal en el caso que el obligado acepta la liquidación. O en su caso la determinación realizada por el órgano recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación de las actuaciones a juicio (art. 16 ley 24.769).

De los textos de las leyes 24.316 y 24.769 no surge que se encuentre prohibida la aplicación de la suspensión del juicio a prueba para ninguno de los supuestos previstos en la actual ley penal tributaria ni en la anterior. En igual sentido se han expedido Riquert, Marcelo Alfredo (*Temas de Derecho Penal*; ed. Suárez, Mar del Plata, 1997, pág. 209); y Devoto, Eleonora (*Probation e institutos análogos*; 2a. ed; Hammurabi; 2005; pág. 107). Únicamente, se aclara que ello no es óbice para que la acción penal se extinga en el supuesto mencionado en el párrafo que antecede.

Continuó expresando la Dra. Ledesma que no puede efectuarse una interpretación analógica, a efectos de concluir que este tipo

de delitos se encuentre excluido del beneficio en cuestión, ya que no hay una previsión expresa que establezca la prohibición. De lo contrario se vulneraría el principio de legalidad previsto en los arts. 18 y 75 inc. 22 de la CN. De conformidad con lo expuesto, interpreto que los ilícitos previstos en la ley 24.769 no se encuentran excluidos del beneficio en cuestión.

Por ello, ambos magistrados resolvieron rechazar el recurso de casación deducido por la querrela.

El Dr. Juan E. Fégoli, en minoría, dijo que la probation no comprende a las leyes especiales, ello así toda vez que prevalecen estas normas -en el caso la ley 24.769-, que ya contiene un régimen de suspensión del trámite y de suspensión y sustitución de la pena estrechamente vinculada a las características propias de los delitos que acuña. También es dable destacar que en esta causa caducó el plazo para pedir la aplicación del instituto que originó este recurso. Ello es así toda vez que esta Sala sostuvo que, por regla general, el derecho de solicitar la suspensión del juicio a prueba

vence, a fin de evitar desgastes jurisdiccionales, al concluir el plazo establecido en el art. 354 del CPPN, el cual establece que: "Recibido el proceso, luego de que se verifique el cumplimiento de las prescripciones de la instrucción, el presidente del tribunal citará al ministro

fiscal y a las otras partes a fin de que en el término de diez días, comparezcan a juicio, examinen las actuaciones, los documentos y las cosas secuestradas, ofrezcan las pruebas e interpongan las recusaciones que estimen pertinentes".

## DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

Con relación a la interpretación del art. 76 bis del código de fondo que regula el instituto de la probation, es dable aplicar lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los autos SCA 2186 LXL "*Acosta, Alejandro Esteban s/ infracción art. 14, primer párrafo de la ley 23.737 ...*" donde, de conformidad con la tesis amplia del instituto en cuestión, se dispuso que el criterio que limita el alcance del beneficio previsto en el art. 76 bis a los delitos que tienen prevista una pena de reclusión o prisión cuyo máximo no supere los tres años, se funda en una exégesis irrazonable de la norma que no armoniza con los principios enumerados, toda vez que consagra una interpretación extensiva de la punibilidad que niega un derecho que la propia ley reconoce, otorgando una indebida preeminencia a sus dos primeros párrafos sobre el cuarto al que deja totalmente inoperante, postura que he venido sosteniendo *ab initio*. +

# Conclusiones del Congreso Nacional de



Dr. Jorge Tua Pereda, Dr. Jorge A. Paganetti, Lic. José Simonella y Dr. Florencio Escribano Martínez

**E**l Complejo Ferial de Córdoba fue sede del 17º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas que se desarrolló entre los días 3 y 5 de septiembre de 2008.

En este encuentro, más de 1.500 colegas de todo el país tuvieron la ocasión de ponerse al día sobre las últimas novedades y avances técnicos en las Ciencias Económicas.

Como señaló el Dr. Jorge A. Paganetti, Presidente de la FACPCE y de la Comisión Organizadora del 17º Congreso Nacional, se cumplió con el objetivo de generar un espacio para la reflexión, el debate de temas de fundamental importancia para los profesionales y el intercambio de experiencias.

Se presentaron un total de 189 trabajos, de los cuales 157

## Detalle de los mejores trabajos de cada una de las áreas:

Área	Trabajo	Autor
Sub área Contabilidad	La previsión por incobrabilidad en IAS 39 y en la regulación prudencial	Dres. Claudia Lippi / Ana María Mangialavori / Delia Novello
Sub área Auditoría	El control de calidad en los servicios de auditoría externa en Argentina. Antecedentes, fundamentos y propuestas	Dres. Raquel Domínguez, Guillermo Español, Adriana Pellegrino, Norma Salvatierra, Jorge Santesteban Hunter, Ricardo Schneir, Diana Suardi, Claudia Vazquez
Tributaria	Gravabilidad de los denominados créditos tributarios en los impuestos a la ganancia mínima presunta y sobre los bienes personales	Dra. Hermosinda Egúez
Laboral	El balance social en la Argentina	Dres. María Pino Scanio / María del Carmen Quintana
Administración	Activos estratégicos: bases de la ventaja competitiva	Dr. Alberto Vázquez
Actuación Judicial	El test de abusividad y el síndico. Opinión sobre la propuesta concordataria: una omisión legal inexplicable	Dr. Claudio Casadio Martínez
Política Profesional	Políticas Profesionales en torno a la auditoría externa de los estados contables	Dres. Raquel Domínguez y Luis Di Mónaco
Economía	Los municipios en el federalismo fiscal	Dres. Vicente Rocha y Avelino Benavides
Sector Público	El balance social en la rendición de cuentas de los gobiernos locales. Transparencia y responsabilidad social	Dra. Laura Accifonte
Métodos de Resolución de Conflictos	La homologación del acuerdo en la mediación. ¿Una necesidad o una ventaja corporativa?	Dr. Luis Escarrá

# Profesionales en Ciencias Económicas

fueron aprobados para ser publicados. Los trabajos expuestos estuvieron divididos en nueve áreas temáticas que contaron con paneles, debates y conferencias plenarias.

El evento contó con la presencia de importantes profesionales del país y del exterior, entre ellos caben destacar: al Dr. Juan José Fermín del Valle (Argentina), presidente de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, según sus siglas en inglés); al Dr. Jorge Tua Pereda (España), presidente de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC); el Dr. Agustín Lizardo (República Dominicana) y otros reconocidos expertos de nuestro país.

El Dr. Jorge A. Paganetti agradeció la participación de todos los colegas y destacó la necesidad de realizar este tipo de encuentros para la jerarquización de la profesión. Asimismo, aprovechó la oportunidad para saludar al Consejo de Córdoba por sus 60 años de vida. ♦

PARA MÁS INFORMACIÓN: [WWW.FACPCE.ORG.AR](http://WWW.FACPCE.ORG.AR)



Dr. Juan José Fermín del Valle Presidente del IFAC



El Congreso contó con la presencia de más de 1.500 profesionales de todo el país

→ Por: **Dr. Claudio Alfredo Casadio Martínez****Área: Actuación Judicial | Resumen 1° Premio****El "test de abusividad" y el síndico.  
Opinión sobre la propuesta concorataria****I. HIPÓTESIS BÁSICA**

En el presente trabajo hemos demostrado, luego del análisis de distintos precedentes dictados en distintos puntos del país y distintas instancias, que no es posible determinar reglas apriorísticas que nos indiquen que una propuesta es o no abusiva, sin atender a las particularidades de cada caso concreto.

A fin de posibilitar el análisis de los distintos acuerdos hemos propuesto la utilización de los siguientes conceptos: Valor Actual del Acuerdo (VAA) y que surgirá de la siguiente fórmula:

$$VAA = \sum_{n=p}^u \frac{Cc}{(1+i)^n}$$

Donde:

**i** = será la tasa de interés anual que nos rinde un capital en nuestra mejor alternativa y que supondremos constante a lo largo del período;

**n** = el período al final del cual se abona cada cuota;

**p** = período en que se comienza a pagar luego del período de

gracia, dejando aclarado que los períodos se considerarán todos de un año;

**u** = último período, es decir aquel en que se cumple el acuerdo;

**Cc** = monto de la cuota concordataria que se abona, que también debe ser anual.

$$PQR_{(i)} = \left(1 - \frac{VAA}{PAA}\right) \times 100$$

Luego el Porcentaje de Quita Real para una determinada tasa **i**, será: donde **i** = tasa de interés anual considerada;

**PAA** = Pasivo Alcanzado por el Acuerdo;

**VAA** = Valor Actual del Acuerdo

**II. JUSTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA O PLAN DE EMPRESA**

Estimamos que se torna imprescindible que el deudor indique clara y concretamente de qué forma pretende hacer frente a las cuotas concordatarias, para dotar a ésta de una justificación económica que la respalde, que debería prever como mínimo una proyección de ingresos y egresos, utilizando parámetros objetivos, debidamente fundados, con la determinación del "punto de equilibrio" de la concursada.

**III. "TEST DE ABUSIVIDAD"**

Bajo esta denominación hemos incluido algunos de los parámetros que tanto síndico como juez deben seguir (como guía) para analizar el acuerdo, que permitan dar una comprensión amplia del problema, que podríamos resumir bajo los siguientes interrogantes:

→ Eventualidad de fraude – conformación de las mayorías: ¿Existieron cesiones de créditos de importancia? ¿Existieron renunciaciones de privilegios? Habiendo propuestas alternativas, ¿Cómo se han considerado a los acreedores que no adhieran a ninguna, sea que no votaron, revisionistas o tardíos? ¿Existen desigualdades exorbitantes entre propuestas para las distintas categorías?

→ Justificación de la propuesta: ¿La propuesta es posible de ser cumplida en el actual marco socio económico? ¿Las estimaciones efectuadas a las variables micro y macroeconómicas se encuentran justificadas? ¿Cuál es PE (Punto de Equilibrio actual) y el PEHAmv (Punto de Equilibrio luego de la Homologación del Acuerdo para la misma mezcla de ventas)? ¿Es viable alcanzar el PEHAmv?

→ Rol social de la empresa: ¿Cuál es la cantidad de empleados actuales? ¿Es importante la empresa en la comunidad en que se desenvuelve? ¿Existen otros aspectos a ser considerados?

Por ejemplo, si es productora de insumos esenciales para otras industrias estratégicas.

→ Eventual dividendo falencial: mediante el cálculo del VAA, PQR, EDF y PQE.

El PEHAM<sub>v</sub> será calculable del siguiente modo, con la aclaración que es para la misma mezcla de ventas.

Donde:

CF = Costo Fijo;  
CV = Costo Variable;  
V = Ventas;

Cc será Cuota concordataria que se deberá abonar en el período.

$$PEHA_{mv} = \frac{CF + Cc}{1 - \frac{CV}{V}}$$

El EDF (Eventual Dividendo Falencial) debe considerar el VPRA (Valor Probable de Realización del Activo), es decir el monto que razonablemente se obtendría por la enajenación menos los honorarios y gastos. A fin de considerar la incidencia de los honorarios y gastos podríamos estimar que ascenderán al 15% del rubro anterior.

$$EDF = \frac{VPRA \times 0,85}{CV + RT + VTT + ADNP - PPA}$$

Respecto al restante elemento de nuestra fórmula, la misma debe considerar el total de Créditos Verificados (CV), sea en la resolución del art. 36 LCQ, con revisiones o verificaciones tardías concluidas, más los créditos admisibles o inadmisibles con Revisiones en Trámite (RT), Verificaciones Tardías en Trámite (VTT) y también aquellos Acreedores Denunciados por el deudor que no se presentaron aún (ADNP), que deben ser considerados en el informe general, conforme art. 39 inc. 3) en su nueva redacción. A esto deberán deducirse los Pronto Pago ya Abonados (PPA).

Claro está que la determinación de este modo del EDF variará sustancialmente si existie-



Dr. Claudio Alfredo Casadio Martínez recibe el primer premio

ran créditos con derecho real de garantía, empero, como sólo estamos trabajando con estimaciones, propugnamos la directa exclusión de los bienes sobre los que recaen créditos con privilegio general y las respectivas acreencias.

A fin de permitir su comparación con el PQR, es que debemos calcular el PQE (Porcentaje de Quita Eventual) que será igual a:

$$PQE = (1 - EDF) \times 100$$

#### IV. OPINIÓN DEL SÍNDICO

Para ser considerado en una futura reforma, proponemos que el síndico presente una primera opinión luego de hecha pública la propuesta del deudor en el expediente conforme art. 43 LCQ, tomando en consideración los parámetros indicados precedentemente y luego emita una nueva opinión previo al dictado de la resolución homologatoria, en donde aplicaría *in totum* las pautas que hemos bosquejado para determinar si la propuesta supera el "test de abusividad". ♦



# INFOPRO

Sistema Organizador de Documentos

[www.facpce.org.ar/infopro](http://www.facpce.org.ar/infopro)

La **FACPCE**, a través de su Secretaría Técnica y juntamente con los Consejos adheridos, puso a disposición de los matriculados un servicio para facilitar la búsqueda de información que pueda ser útil para el Ejercicio Profesional.

Actualmente, esta base es de acceso gratuito para todos los matriculados de los Consejos Profesionales adheridos a la FACPCE.

Para obtener más información se sugiere comunicarse con su respectivo CPCE.



## SISTEMA FEDERAL DE ACTUALIZACIÓN PROFESIONAL

Capacitarse para brindar servicios  
de alta calidad profesional a sus clientes

Obtener información en su CPCE de matrícula o en [www.facpce.org.ar](http://www.facpce.org.ar)

→ Por: **Dras. Lippi, Claudia; Mangialavori, Ana y Novello, Delia**

## Área: Contabilidad y Auditoría | Resumen 2° Premio

# La previsión por incobrabilidad en el IAS 39 y en la regulación prudencial

La profesión, las comisiones de valores y la comunidad de negocios sostienen que la información que proveen los estados contables debe ser neutral. El objetivo es proteger al usuario de la información, generalmente identificado con el accionista o inversor, para lo cual se debe evitar todo tipo de sesgo en las estimaciones. El regulador bancario, en cambio, tiene como objetivo asegurar la estabilidad y la solvencia del sistema financiero y, por eso, tiende a favorecer las políticas y procedimientos que aseguran una gestión prudente de los riesgos financieros. La tensión entre estos dos objetivos divergentes, neutralidad y prudencia, ha dado como resultado soluciones para los estados contables de las entidades financieras que han ido variando a través del tiempo y las jurisdicciones. En algunos países, como la Argentina, el regulador ha fijado criterios para la calificación de los deudores y coeficientes mínimos para el cálculo de las provisiones muy detallados y uniformes para todo el sistema. En otras jurisdicciones, el regulador acepta, en mayor o menor medida, que las entidades desarrollen modelos propios para la evaluación del deterioro de sus carteras, siempre que con ello no se aparten de las normas de contabilidad de aplicación general.

En los últimos años se ha acelerado el proceso de convergencia hacia estándares internacionales, de contabilidad y de regulación bancaria. El International Accounting Standard 39 (IAS 39) establece las reglas para el reconocimiento y la medición de los créditos. Por su parte, el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea, encargado de consensuar pautas internacionales de supervisión bancaria, ha publicado una serie de principios para la gestión y valuación de los préstamos y una guía -conocida como Basilea II- para el cálculo del capital regulatorio en función del riesgo de crédito de las entidades financieras. Aunque se acepta que el IAS 39 y Basilea II son compatibles, también se reconoce que ambos estándares no definen la incobrabilidad de la misma manera.

El IAS 39 (al igual que la mayoría de los esquemas contables) adopta un enfoque de pérdida incurrida. Para la contabilidad sólo se toma en consideración la evidencia de deterioro que aportan los eventos que tuvieron lugar antes de la fecha de cómputo. En cambio, el cálculo de la pérdida esperada en el esquema de Basilea II no opera con esa restricción, ya que también computa la probabilidad de pérdida futura de los créditos, aun la de aquellos sin ningún signo de deterioro actual. La diferencia puede dar lugar a una medida distinta de la pérdida (especialmente en el caso de los préstamos originados en forma reciente) que expresa, una vez más, la tradicional antinomia entre prudencia y neutralidad de la información.

La comparación entre ambos estándares no es un mero ejercicio profesional sino que permite comprender con mayor claridad el alcance y las limitaciones de cada uno. ¿Cuándo un evento es evidencia de deterioro incurrido y cuándo es una



Dras. Claudia Lippi, Ana Mangialavori y Delia Novello reciben el segundo premio

modificación del entorno económico que sólo aumenta la probabilidad de pérdida futura? Un rápido repaso de los ejemplos de evidencia objetiva que da el IAS 39 (dificultades financieras significativas del deudor, disminución de los flujos futuros estimados de un grupo de préstamos, condiciones económicas adversas, etc.) ponen de relieve cuánto hay de apreciación en el cálculo de la incobrabilidad y cuánto de ambigüedad en algunas definiciones.

Puesto que tampoco hay unanimidad en la interpretación de las diferencias, los organismos emisores de normas han iniciado un proceso de encuestas y de solicitud de comentarios para relevar cómo se aplican los criterios del IAS 39 en cada jurisdicción y los puntos de desacuerdo entre los reguladores, las entidades y sus auditores. Hasta tanto se alcance un acuerdo, vale recordar que el Comité de Basilea ha encontrado una solución de equilibrio: si existiera una diferencia entre la previsión por incobrabilidad estimada según los criterios contables generalmente aceptados en cada jurisdicción y la pérdida esperada, la mayor exigencia necesaria para una prudente administración del riesgo de crédito se puede satisfacer con capital regulatorio, sin afectar la determinación de los resultados del ejercicio. +

→ Por: **Dra. Laura Accifonte**

## Área: Sector Público | Resumen 3° Premio

# El Balance Social en la rendición de cuentas de los gobiernos locales

El trabajo introduce el concepto de Responsabilidad Social del Estado y el Balance Social como documento adjunto a la rendición de cuentas de los gobiernos locales, priorizando a los profesionales en ciencias económicas como conductores del proceso de construcción del mismo.

**E**l concepto de **Responsabilidad Social** ha dejado de ser privativo de las empresas para ser extendido a todas las organizaciones e incluso al Estado (en este caso nos referimos a los gobiernos locales), porque resulta necesario conocer el alcance y los efectos de las políticas públicas en los ciudadanos y en los grupos que puedan tener algún interés en forma directa o indirecta.

El accionar del Estado produce información de tipo social que no es exteriorizada a través de la rendición de cuentas tradicional. Tal como ésta es presentada, no satisface la necesidad de información por parte de los ciudadanos ni de los terceros interesados en la gestión municipal. Ello genera desconfianza e incertidumbre. Como aporte a la resolución de estas cuestiones, se propone que, juntamente con la rendición de cuentas, se presente un **Balance Social**, de manera que se **transparente la gestión** brindando información sobre las políticas públicas implementadas y los resultados obtenidos, expuesta en forma cuantitativa y cualitativa.

El Balance Social deberá componerse con los siguientes elementos:

- a) Identificación institucional a través de la explicitación de la visión, misión, valores éticos, estrategias y políticas.
- b) Producción y distribución del valor agregado
- c) Excedente de la productividad global

### d) Impacto social

Partiendo de las investigaciones realizadas al respecto, decimos que la producción del valor agregado es la diferencia entre los ingresos y los costos de obtención de los mismos. Esto implica que, definitivamente, se debe incorporar la disciplina de los costos en la gestión pública.

En cuanto a la distribución, se trata de identificar en qué se aplicó el valor agregado calculado conforme el procedimiento indicado en el párrafo anterior. Algunas de esas aplicaciones pueden ser remuneraciones al personal, gastos de la propia administración, amortización de la deuda, etc.

El excedente de la productividad global implica una medida de eficiencia en la gestión ya que ella se produce cuando, a recursos constantes, se logra un incremento en la producción de bienes y servicios implicando un mayor rendimiento de los factores utilizados.

Por último, el impacto social expone en forma sintética los resultados obtenidos en relación a los programas y sus efectos en los grupos de interés.

Debe advertirse que aún no contamos con todas las herramientas para poder medir este impacto social. A través de estas páginas y del trabajo presentado en el *17° Congreso Nacional*, se intenta incentivar el estudio e investigación de los instrumentos necesarios para acercarnos a esa medición.

Se propone que, juntamente con la rendición de cuentas, se presente un Balance Social, de manera que se transparente la gestión brindando información sobre las políticas públicas implementadas y los resultados obtenidos, expuesta en forma cuantitativa y cualitativa.

Sin dudas, la aplicación del Balance Social en la administración pública local transparentará el impacto de las políticas públicas y fortalecerá el vínculo entre gobierno y ciudadanía. La confección de este documento debe hacerse aplicando los principios internacionalmente establecidos para su redacción. *En ese sentido, los profesionales en Ciencias Económicas aportan los conocimientos esenciales y la idoneidad que se requiere para liderar los grupos de trabajo que lleven a cabo la redacción y auditoría del Balance Social.* ♦



Dra. Laura Accifonte recibe el tercer premio

### NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

Gil, Jorge José – Sturniolo Felipe – Pérez, Marta: *"Balance Social y Medio Ambiental. La Empresa y su Responsabilidad Social"*. I Encuentro Internacional de investigadores de la red latinoamericana de cooperación universitaria. Dilemas y Desafíos de cara al siglo XXI, Marzo de 2004.

Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale. *"Principios de redacción del Balance Social"*, Año 2006

Mozzaleni, Mario – Bertocchi, Marco: *"La rendición de cuentas social en los Entes Locales como elemento relacionante con los Grupos de Interés. Una reflexión crítica"*. Università per gli Studi di Brescia, Abril de 2006.

# La Secretaría de Servicios Sociales



La Secretaría de Servicios Sociales se encuentra presente en cada Consejo Profesional de Ciencias Económicas del país, en cada Departamento de Servicios Sociales o de Salud. Allí usted puede encontrar alguien que lo orientará en cada situación puntual.

Por encontrarse matriculado en un Consejo Profesional de Ciencias Económicas adherido a la FACPCE(\*), usted forma parte de los:

**53.935**

Matriculados activos que conforman el **Fondo Solidario** (según datos de junio de 2008)

En esta oportunidad explicamos cuales son los beneficios brindados, desde septiembre de 2007 hasta agosto de 2008, lo que podríamos llamar la labor de la Secretaría en números, cuántos fueron los beneficiados y cómo.

Se efectuaron

**931**



pagos entre subsidios por prestaciones, provisión de medicamentos, honorarios y reintegros de distinto tipo.



**871**

Afiliados adheridos recibieron reintegros por prácticas que les fueron realizadas, en el lugar donde el paciente eligió ser atendido. Dentro de éstas se incluyen prácticas y cirugías oftalmológicas y cardiovasculares y de hemodinamia, reintegros por medicación oncológica, por trasplantes e implantes y por accidentes de tránsito.

Se efectuaron reintegros por prestaciones efectuadas en el **área cardiovascular y oftalmológica**, exclusivamente de:

**186**



Abonados

## PACIENTES CON MEDICACIÓN CRÓNICA/PERMANENTE

Estos pacientes utilizan nuestro servicio de **provisión de medicación domiciliaria**, sumado al beneficio de los descuentos obtenidos en los precios de los mismos.



En lo que hace exclusivamente a **medicación oncológica tradicional** fueron:

**11**



los beneficiarios de **provisiones por reintegros**.

49 →

Algunos pacientes oncológicos optan por realizar un **tratamiento alternativo** con el objeto de mejorar su calidad de vida, o simplemente agregar al tratamiento tradicional esta nueva opción que por lo general no tiene cobertura en las obras sociales.

Ante situaciones especiales la Secretaría brinda su apoyo efectuando gestiones por los matriculados y los Consejos adheridos, tratando de brindar soluciones a los problemas de cada beneficiario con la celeridad que cada caso requiera, aún en los que no tienen cobertura económica.

### NEGOCIACIÓN CON PRESTADORES

→ Obtención de importantes descuentos en las prestaciones no cubiertas por el Fondo.

→ Búsqueda de prestadores alternativos (profesionales de diferentes especialidades, diagnóstico por imágenes, neurocirugía, pediatría, etc.), con la finalidad de poder realizar interconsultas, prácticas o cirugías.

→ Obtención de importantes descuentos en la provisión de medicamentos, superiores a los ofrecidos en la localidad del beneficiario.

En este caso se efectuaron

444 →

gestiones y asesoramiento

7

Algunos de ellos o de su grupo familiar primario, lamentablemente, sufrió algún **accidente de tránsito** y obtuvo el beneficio de esta prestación. ♦

(\*) Consejos Profesionales adheridos al Fondo Solidario.

## Área Auditoría

Responde: Dr. Luis Godoy - Director del área

**¿Cómo se utiliza el párrafo de énfasis, que se contempla en las normas internacionales de auditoría, en el informe de auditoría? ¿Se puede considerar que la Resolución Técnica 7 contiene su aplicación?**

La utilización del párrafo de énfasis, de acuerdo a lo establecido por las normas internacionales de auditoría, se prevé para expresar la existencia de una cuestión significativa, que puede impactar sobre los estados contables, pero que no alcanza para calificar la opinión. Algunos exponentes de nuestra doctrina consideran que la RT7 ha previsto esta situación en los párrafos anteriores al dictamen.

**¿Cuáles son las probabilidades actuales de adoptar las disposiciones del código de ética internacional, emitido por la IFAC, como componente de las normas argentinas?**

La profesión analiza hoy en nuestro país, juntamente con el criterio a tomar sobre la adopción de las normas internacionales de auditoría, la posibilidad de adoptar el código de ética internacional de la IFAC.

**La certificación literal de estados contables, ¿ha sido adoptada por todas las jurisdicciones argentinas como un servicio profesional? ¿Qué requisitos imponen aquellos que han aprobado este servicio?**

No ha sido adoptada por todas las jurisdicciones, pero a la fecha quienes la adoptaron son mayoría. No son uniformes los requisitos solicitados, en general se expresa que los EECC han sido transcritos en el Libro Inventario y Balance, se titula el informe como de "Certificación Literal de Estados Contables", no se emite opinión y se deja aclarado que no se trata de un servicio de auditoría.

## Área Laboral

Responden: Dr. Jorge Paniagua - Director del área y Dra. Alejandra Fernández - Investigadora

**¿Corresponde, dentro del Régimen Nacional de Trabajo Agrario, considerar al Salario Mínimo Vital y Móvil?**

El Régimen de Trabajo Agrario está fuera de alcance de las normas de la ley de Contrato de Trabajo, norma donde se establece el Salario Mínimo Vital y Móvil. La Resolución 29 de la Comisión Arbitral de Trabajo Agrario del 20 de octubre de 2005, que recompone remuneraciones del personal comprendido en el RNTA, manifiesta que la ley 24.013, al establecer el ámbito personal de aplicación de sus disposiciones, expresa que tendrán derecho a percibir una remuneración no inferior al salario mínimo vital y móvil que se establezca de conformidad a lo preceptuado en esta ley, todos los trabajadores comprendidos en la ley de Contrato de Trabajo. Menciona, además, que debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 2º de la ley 20.744 cuando dice que dicho Régimen no es aplicable a los trabajadores agrarios.

Aun con estas consideraciones debemos tener en cuenta que el RNTA, cuando legisla sobre los embargos de remuneraciones al considerar los topes y porcentajes para afectar con embargos, lo relaciona al valor del Salario Mínimo Vital y Móvil vigente al momento de la liquidación.

En esta sección los directores de las áreas técnicas de FACPE responden consultas.

[consultortecnico@facpe.org.ar](mailto:consultortecnico@facpe.org.ar)

**¿Cuáles son las formas de incorporación al Sistema Único de Asignaciones Familiares (SUAF)?**

La Resolución ANSES 292 / 2008 ha establecido en el ANEXO, Capítulo II, las modalidades de incorporación de empresas al SUAF. Dispone al respecto las distintas situaciones:

- Apartado A: por inscripción en el Régimen de Empleadores ante la AFIP.
- Apartado B: por presentación ante ANSES de una solicitud de reintegro por Asignaciones Familiares.
- Apartado C: por tratarse de beneficiarios comprendidos en el Decreto N° 1212/2003.
- Apartado D: por solicitud voluntaria del Empleador.
- Apartado E: por determinación de ANSES.

ANSES podrá determinar la incorporación de una empresa al SUAF mediante una resolución de la dirección ejecutiva. La consulta por número de CUIT en la página de ANSES -Autopista de Servicios- resultará suficiente a los efectos de notificar el ingreso de la empresa al SUAF.

La Resolución establece un cronograma a partir del devengado junio 2008, agosto 2008 y octubre 2008, debiendo el empleador realizar la consulta mencionada el mes anterior.

## Área Tributaria

Responde: Dra. Teresa Gómez - Directora del área

**¿Cuál es la situación actual del ajuste por inflación? ¿Hay alguna novedad sobre la posibilidad de su aplicación?**

Por el momento se mantiene la jurisprudencia de la CSJN, en autos "Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/Poder Ejecutivo Nacional" (30/06/2005), quien recogiendo el dictamen del Procurador ha resuelto que el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuado sin el ajuste por inflación y la suma que correspondería abonar por el tributo, en caso de aplicarse el mecanismo de ajuste, no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad. Tal compulsas no trasciende el ámbito infraconstitucional y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador.

Por su parte, un reciente plenario de la Cámara Federal de Córdoba, "Opizzo, María Leticia e/ENA - AFIP - Acción Declarativa de Certeza" (23/6/2008) resolvió que la implementación del ajuste permite "actualizar" los números expuestos en el balance impositivo y, de esta manera, tributar sobre ganancias "reales" y no sobre "ganancias ficticias". Esta Cámara resolvió que son inconstitucionales los art. 39 de la ley 24.073, art. 4º de la ley 25.561 en cuanto modifican los arts. 7º y 10 de la ley 23.928 y el art. 5º del Decreto 214/02 y toda otra norma concordante que impida el ajuste por inflación que regulan los arts. 94 y siguientes de la ley N° 20.628, a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal del año 2002 con la aplicación de ese mecanismo contable.

Sin embargo, la legislación que se encuentra vigente es aquella que establece que el sistema de actualización y de ajuste de valores ha dejado de hallarse operativo acorde a lo dispuesto en el art. 39 de la ley 24.073, pues al fijar como tope las variaciones de índice hasta el mes de marzo de 1992 inclusive, ha tornado inócua su aplicación en cuanto a este aspecto se refiere, situación que subsistirá en tanto dicha norma se encuentre vigente.

→ Por: **Dr. Aldo Tamame** - CPCE La Pampa

# La actuación del profesional en el rol de perito judicial. Problemática en la regulación de honorarios

## I- UNA BREVE INTRODUCCIÓN AL TEMA

En la actualidad el desempeño del Contador Público, en su rol de perito, auxiliar de la justicia, presenta serios inconvenientes y dificultades llegado el momento de la regulación y cobro de sus honorarios por el trabajo ya realizado.

La clásica definición de perito sostiene que se trata de aquella persona experta, hábil, práctica e idónea en el desarrollo de una disciplina científica o el arte. Además, también es reconocido como perito aquel profesional que, en alguna materia, tiene título de tal. Ello así, resultará perito el que por sus especiales conocimientos, informa, bajo juramento, a la persona que juzga, sobre puntos litigiosos relacionados con su especial saber.

Deseamos destacar que, si bien es cierto que todas las acepciones resultan aplicables, sin duda alguna, es la última la que se ajusta a la tarea de auxiliar de la justicia.

Resulta obvio que nadie puede ser experto en todas las ciencias o artes.

Por tal razón, quien debe impartir justicia encontrándose, en el caso particular, huérfano de un especial conocimiento, se vale del auxilio de profesionales expertos en las distintas disciplinas a que se refieren las diversas situaciones que hacen motivo de las litis.

Esta situación confiere una importancia extraordinaria a la labor pericial, ya que el juez podrá apoyar su sana crítica en aquello que el auxiliar le ha informado, encontrándose legalmente atado a la necesidad de fundar su decisión y motivos, y, en el supuesto que decida apartarse de lo informado por el experto, desechando las conclusiones empíricas del mismo. De ahí entonces, la imperiosa necesidad de informar con objetividad, responsabilidad e imparcialidad.

El trabajo que un profesional de las Ciencias Económicas debe desarrollar a fin de arribar a la emisión de un dictamen pericial es arduo y complejo, demandándole una carga horaria más que significativa.

En el ejercicio de su tarea, deberá emitir una opinión técnica, específica de su incumbencia, sobre aquellos puntos periciales puestos a su consideración por el magistrado respectivo y las partes que encarnan el proceso. Para lo cual deberá ocuparse de obtener la pertinente información a través del examen de registros, libros y documentación complementaria y demás.

## II- PROBLEMÁTICA ESPECÍFICA EN LA PROVINCIA DE LA PAMPA

La ley provincial N° 1.075, que establece los aranceles correspondientes al ejercicio de las profesiones de Actuario, Contador Público, Licenciado en Administración y Licenciado en Economía, instituye en su capítulo VIII (artículos 51 a 69) los honorarios en materia judicial.

El texto del artículo 52 norma que el honorario -cuando se trate de dictámenes o informes periciales-, será fijado entre el cuatro por ciento (4%) y el diez por ciento (10%) del monto del proceso. Asimismo, expresa que nunca podrá ser inferior a la suma de AUSTRALES ciento veinte (A 120,00), suma ésta que será actuali-

**El juez podrá apoyar su sana crítica en aquello que el auxiliar le ha informado, encontrándose legalmente atado a la necesidad de fundar su decisión y motivos, en el supuesto en que decida apartarse de lo informado por el experto, desechando las conclusiones empíricas del mismo.**

zada semestralmente, en función de la variación del índice de precios al consumidor nivel general, por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia de La Pampa. El honorario mínimo vigente, actualizado a la fecha, asciende a la suma de pesos trescientos veintidós con veintinueve centavos (\$ 322,29.-) según Resolución publicada en el Boletín Oficial N° 1.915 del 23 de agosto de 1991, fecha de la última actualización.

En el artículo citado precedentemente, también se expresa que el juzgador merituará la labor desarrollada, dentro del rango del 4% al 10%, teniendo en cuenta el valor y la eficacia del trabajo, la complejidad de las cuestiones planteadas y las diligencias y trámites realizados. Hemos observado que en algunos casos, si bien los señores jueces regulan los honorarios dentro de porcentuales establecidos en el artículo 52 de la ley 1.075, el resultado obtenido no cubre el monto mínimo establecido en el artículo de marras. Además, estadísticamente se observa que mayoritariamente la regulación se realiza en el porcentaje mínimo (4%).

Esta actitud nos lleva a interrogarnos si la regulación se ha transformado en un acto "automático", que tiende a dejar de lado el valor y la eficacia del trabajo realizado, si son debidamente ponderadas al momento de la regulación la complejidad de las cuestiones planteadas, las diligencias y trámites realizados, y si son correctas y legítimas aquellas regulaciones que resultan inferiores al mínimo establecido por el art. 52 de la ley provincial 1.075.

Sobre el particular, la Sala X de la CNAT en autos *"Dilernia, María A. c/ AFJP Pervinter S.A. s/ diferencias de salarios"*, resolvió que: *"Los honorarios del Perito Contador en ningún caso pueden ser inferiores a \$ 350.- (\$ 322,29.- en nuestro caso) por lo que, de no alcanzar por aplicación del porcentaje previsto en la primera instancia esa suma, deben llevarse a la misma..."*

Existe el peligro de que las regulaciones por debajo del mínimo establecido en la ley 1.075 (art. 52) desdibujen la competencia de los Jueces. Al respecto, en autos *"Etcheverry de Rossi, María c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires"* <sup>1</sup> se resolvió que: *"...se arrogarían el papel de legisladores, invadiendo la esfera de las atribuciones de los otros poderes del gobierno federal, al modificar los límites de las retribuciones de los profesionales que dichos poderes han establecido en el legítimo ejercicio que les asigna la Constitución."*

Por su parte, la Excma. Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial, Laboral y de Minería de la Segunda Circunscripción Judicial de la Provincia de La Pampa, en autos caratulados: *"RIPIERA DEL VALLE S.A."* <sup>2</sup>, según el voto del Dr. José Sixto Luis Marrero <sup>3</sup> resolvió que: *"...el señor juez estimó en el 4% los honorarios del técnico. Si bien no hizo mención de la norma legal a la que recurría, es indudable que se estaba refiriendo, atento la calidad de contador del Perito, a lo dispuesto por el art. 52 y el art. 53 inciso a), ambos de la ley N° 1.075, que regula la materia arancelaria de los contadores. (...) Es de destacar que el porcentaje establecido por el a quo resulta ser el mínimo previsto por el citado art. 52, ley 1.075 (...) Ante esa realidad, y la pretensión del apelante, cabe preguntarse si tiene el juzgador la posibilidad de apartarse de expresas prescripciones legales en aras de lograr esa reclamada proporcionalidad."*

*"La adecuada respuesta se encuentra, en mi opinión, en el fallo de la CSJN que luce en E. D., tº III, p. 458/459, que me permitiré transcribir en lo que hace a la cuestión debatida, en tanto los conceptos que consigna resultan de aplicación al caso"*.

*"Dijo ese alto cuerpo que "...con relación a la citada jurisprudencia de este Tribunal, su actual integración no comparte el criterio del que informan, entre otras, las causas registradas en Fallos, 239-123; 251-516; 256-232; 302-534; 1452; 303-1667, pues si bien es cierto que el valor del juicio no constituye la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse asimismo al mérito, naturaleza e importancia de esa labor, y que los jueces disponen de un amplio margen de discrecionalidad para la ponderación de dichos factores, este examen no puede derivar en la aplicación de un porcentaje que se aparte de los extremos dados por la ley. En efecto, no se advierte que del juicio de los arts. 6º y 7º de la ley 21.839 pueda extraerse como conclusión la posibilidad de que en algún caso, en los juicios susceptibles de apreciación pecuniaria, los honorarios puedan ser inferiores a los que resultan de aplicar el mínimo de la escala. Por lo tanto, si los jueces procediesen así, se arrogarían el papel de legisladores, invadiendo la esfera de las atribuciones de los otros poderes del go-*



*bierno federal (en nuestro caso provincial) al modificar los límites de las retribuciones de los profesionales que dichos poderes han establecido en el legítimo ejercicio de las facultades que les asigna la Constitución... lo que no se compadece con la misión judicial, ya que la hermenéutica de las leyes debe practicarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando, como verdadero, el que las concilie y deje todas con valor y efecto (fallos, 389-185; 292-211; 294-223; 296-372, entre otros...) "Frente a la conclusión que sienta ese fallo, no puede hesitarse en afirmar que la única atribución que compete al juzgador al momento de la regulación es la de -tomando en cuenta la calidad, extensión e importancia de la tarea realizada- decidirla, como lo ha hecho el a quo, dentro de los límites cuantitativos que fija la misma ley"*.

Otra particularidad en el ámbito judicial de la provincia de La Pampa, se observa cuando el perito, en cumplimiento de la misión encomendada, debe practicar múltiples diligencias y realizar complejos cálculos para satisfacer la requisitoria pericial de la parte actora y la parte demandada, a la que el juez se remite y ordena cumplimentar sin mayores observaciones. Luego, al momento del dictado de la sentencia, se concluye con que el monto de condena es inferior al reclamado en la demanda. En estos casos se regula en función del monto de condena, ignorándose así las disposiciones del artículo 53, inc. c) de la ley 1.075<sup>4</sup>, y ocasionando con ello, un dispendio en la actividad pericial que no reconoce compensación pecuniaria alguna.

Por otra parte, y si bien es cierto que en muchos casos las cuestiones planteadas no justifican un informe pericial de un profesional en Ciencias Económicas, ello es producto de que quienes solicitan los trabajos periciales -y también de quienes los proveen-, no analizan con detenimiento la necesidad del mismo, o carecen del discernimiento necesario para establecer *ab initio* el carácter no conducente de los mismos al momento de formar la convicción del juez en su sentencia.

La falta de garantía del cobro de honorarios hace que la tarea pericial se transforme en más de una oportunidad en carga

La falta de garantía en el cobro de honorarios hace que la tarea pericial se transforme en más de una oportunidad en carga pública. No se percibirán honorarios cuando el condenado en costas resulte insolvente o goce del beneficio de la gratuidad judicialmente declarado, y la parte contraria se oponga a la producción de la prueba pericial.

pública. No se percibirán honorarios cuando el condenado en costas resulte insolvente o goce del beneficio de la gratuidad judicialmente declarado y la parte contraria se oponga a la producción de la prueba pericial.

### III- CONCLUSIÓN

Entendemos que los magistrados no deberían dar por concluidos los juicios, ni disponer el archivo del expediente, aprobar transacción, admitir desistimiento, subrogación o cesión, ordenar levantamiento de medidas cautelares, entregar fondos, valores depositados o cualquier otro documento, sin que antes se deposite judicialmente la cantidad fijada para responder a los honorarios adeudados, a menos que se afiance su pago con garantía adecuada, o que el interesado exprese su conformidad con que así se haga.<sup>5</sup>

Es oportuno señalar que las partes, al momento de solicitar la pericia, pueden ser solventes y tener posibilidades de abonar los honorarios periciales que se regulen. Sin embargo, el transcurso del tiempo puede determinar que empresas solventes dejen de serlo, o que sucedan hechos que generen lesiones patrimoniales, así como deterioros varios en su poder de pago.

El dictado de acordadas al respecto, con independencia de garantizar el cobro de los honorarios, traería aparejado los siguientes beneficios:

- a) Que la promoción de juicios sea por montos acordes a la realidad económica del reclamo;
- b) Que quienes soliciten trabajos periciales analicen con detenimiento la necesidad de los mismos como medio de prueba en el juicio, lo cual agilizará el dictado de sentencias y facilitará una tramitación del expediente más rápida y expeditiva;

c) Se evitaría que las partes litigantes formulen cuestionamientos, al momento de ser condenado en costas, alegando que el trabajo pericial era innecesario, o que tan solo se trataba de una mera operación de suma y resta.

d) Se evitaría también que al momento de inscripción de peritos, aquellos que a través del tiempo fueron reinscribiéndose, comiencen a no hacerlo, como en la actualidad está sucediendo, lo que claramente se advierte en los listados que obran en el Poder Judicial de la provincia de La Pampa que hemos tenido ocasión de compulsar. De donde surge que, si bien el número de inscriptos es casi constante, ello se debe a la masiva inscripción de contadores recién recibidos. De esa forma, podrá garantizarse que quienes tienen la obligación de impartir justicia, no cuenten con la colaboración de quienes sólo posean conocimientos suficientes, sino, lo que es más importante aún, una aquilatada experiencia en la materia.

Entendemos que no debe ignorarse que el crédito por honorarios de los profesionales en su rol de peritos está amparado por el derecho constitucional a la justa retribución por el trabajo personal (Art. 14 bis de la Constitución Nacional). ♦

#### NOTAS

<sup>1</sup> CSJ 06/09/84.

<sup>2</sup> "Ripiera Del Valle S.A." s/ Incidente de Revisión en autos: Ripiera Del Valle S.A. s/ Concurso Preventivo" (expte. N° 1233/98 r.C.A.).

<sup>3</sup> A quien adhirió el Dr. Hugo Carlos Rodríguez.

<sup>4</sup> Obliga a considerar el 50% del reclamo como monto de cálculo del honorario pericial.

<sup>5</sup> Conf. Art. 66, ley 1.075.

# Razonamientos sobre la situación tributaria de los monotributistas y profesionales independientes

**E**n el caso de los monotributistas, el sistema se establece por ley 24.977 del 06/07/1998, pero no se reglamenta ni entra en vigencia, siendo sustituida por la ley 25.865 del 15/01/2004. Esta última reitera el texto de la anterior y *para establecer el límite de las distintas categorías mantiene los mismos ingresos brutos hasta el día de la fecha*. Con lo cual aquellos que se encuentran en la categoría máxima se ven superados por el incremento inflacionario del período y obligados a pasarse al régimen general en el Impuesto a las Ganancias y como Responsables Inscriptos en el IVA, con el consiguiente perjuicio no sólo para el contribuyente sino también para el Estado, que ve crecer sensiblemente la cantidad de contribuyentes sujetos a contralor, de información a procesar y, para peor, por montos que *prima facie* no justifican el gasto que demanda su control.

En base al Índice de Precios Mayoristas, si tomamos como base junio de 1998, el incremento es del **222,7%** y sobre la base de junio de 2004 es del **85,7%**, cuya aplicación llevaría el monto máximo de ingresos para permanecer en el sistema de los originales \$ 72.000.- anuales para servicios a \$ 232.344.- y \$ 133.700.- respectivamente, reflejando la inflación en base a índices oficiales y permitiendo mantener un sistema conveniente tanto para el Estado como para los contribuyentes por su mayor simplicidad y menor costo operativo con relación al régimen general.

En lo que hace a los profesionales, debemos realizar la evaluación comparando la situación fiscal de los mismos con la de los empleados en relación de dependencia, a los cuales la

normativa fiscal permite una deducción especial sobre sus utilidades netas (art. 23, inc. c) de la ley de Ganancias) por provenir las mismas de su trabajo personal. Dicha deducción fue de \$ 4.500.- (profesionales) y \$ 13.500.- (empleados) para los años 2000, 2001 y 2002; de \$ 6.000.- y \$ 18.000.- para los años 2003, 2004 y 2005; de \$ 6.000.- y \$ 22.800.- para el año 2006 y de \$ 7.500.- y \$ 36.000.- para el año 2007. Esto indica un tratamiento diferencial y perjudicial para los profesionales, a quienes sólo se incrementó un 67% la deducción, contra un incremento del **167%** para los empleados. Recientemente, con el incremento que se otorgó por decreto 1426/08 (a \$ 9.000.- y \$ 43.200.- respectivamente) se incrementa en un **220%** (empleados) contra el 100% (profesionales), violando con ello el precepto constitucional de igualdad ante la ley de todos los habitantes de la Nación.

Hasta el presente las entidades que nuclean a monotributistas y profesionales no han logrado la llegada al gobierno nacional que tiene la CGT, con lo cual se desequilibra la balanza social en beneficio del sector que tiene un *lobby* más poderoso. Esto crea la previsible consecuencia de empujar a los menos beneficiados a buscar otras vías de solución a su problema de subsistencia, de la cual, a no dudarlo, la elusión y/o la evasión lisa y llana será la consecuencia de volcar el fiel de la balanza hacia un solo lado.

Me permito solicitar a quienes interese el tema que hagan uso de este espacio de opinión para que tomemos conciencia de una realidad que, igual que el sol, no puede taparse con una mano. ♦

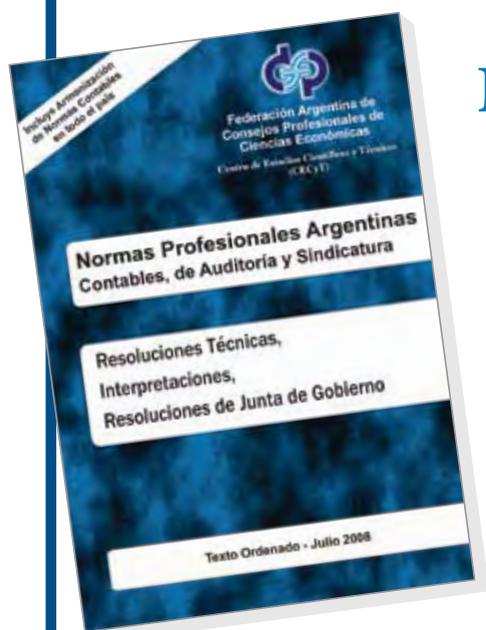
*Estimada/o Colega:*

*Cuando este ejemplar llegue a sus manos estaremos cerrando un nuevo año.*

*Por ello queremos aprovechar la oportunidad para desearles un próspero 2009.*

*Un afectuoso y cordial saludo.*

*Mesa Directiva - FACPCE*



## NORMAS PROFESIONALES ARGENTINAS

Resoluciones Técnicas, Interpretaciones,  
Resoluciones de Junta de Gobierno

Nueva versión - Texto Ordenado - Julio 2008  
Incluye las últimas normas aprobadas

**IMAGEN** PROFESIONAL

Es una publicación de la Federación Argentina de  
Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Producción general:

**proxar** | estrategias de  
comunicación

Tel. [011] 4551 0484  
info@proxar.com.ar  
www.proxar.com.ar

# ¿Sabía que la **FACPCE** le brinda a Ud. y a su grupo familiar cobertura en...

Transplantes e implantes de órganos

Cirugías Cardiovasculares

Cirugías Oftalmológicas

Provisión de medicación Oncológica

Provisión de medicación  
antirretroviral - HIV

Tratamientos oncológicos Alternativos

Gastos Médico  
Asistenciales en Accidentes de tránsito

Además brinda asesoramiento  
respecto de prestadores en  
todas las especialidades

**Consultas e informes:**

CPCE donde se encuentra matriculado



Federación Argentina de Consejos  
Profesionales de Ciencias Económicas

**FACPCE**

