

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario



**XIV
2019**

Av. Pellegrini 3314 – (2000) Rosario – Pcia. Santa Fe - Argentina

Palacios, Clide

Anuario XIV / Clide Palacios; compilado por Clide Palacios; Carlos R. Coppa. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Universidad Católica Argentina. Facultad de Ciencias Económicas del Rosario, 2020.

Libro digital, PDF

Archivo Digital: descarga y online

ISBN 978-950-44-0107-0

1. Economía. 2. Contabilidad. 3. Sociedades Comerciales. I. Coppa, Carlos R., comp.
II. Título.

CDD 330.982

Fecha de catalogación: 25/11/2020

“Los autores de los artículos publicados en el presente número ceden sus derechos a la editorial, en forma no exclusiva, para que incorpore la versión digital de los mismos al Repositorio Institucional de la Universidad Católica Argentina como así también a otras bases de datos que considere de relevancia académica”.

El presente Anuario ha sido revisado. No obstante, ni la Editorial ni los autores se hacen responsables, bajo ningún concepto, de ningún tipo de perjuicio que cualquier error y/u omisión puedan ocasionar.

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS DEL ROSARIO
AUTORIDADES DE LA FACULTAD

Decano:

CP. GUSTAVO ILHARRESCONDO

Secretario Académico:

CP. MARCELO ACCURSI

Director de la Carrera de Contador Publico

Mg. JUAN JOSÉ RUIZ

Coordinadora de investigación

Dra. CLIDE LIDIA PALACIOS

PRÓLOGO

La Facultad de Ciencias Económicas del Rosario continúa afianzando su compromiso de contribuir a la producción y difusión del conocimiento científico, a través de las distintas disciplinas que integran el campo de su competencia, sin descuidar el vínculo con materias afines que también aportan -desde su especificidad- al desarrollo de tales conocimientos.

Es así como en la presente edición del Anuario, se abordan diferentes temas que hacen a la gestión de las organizaciones, abarcando aspectos contables, legales y tributarios, y referencias al mundo del trabajo. También se ha consolidado la sección de reseña de libros iniciada en ediciones anteriores.

La publicación ordenada y sistemática de la producción intelectual de docentes e investigadores, en algunos casos con la colaboración de alumnos avanzados, permite cumplir con los principales objetivos institucionales relacionados con las cuatro dimensiones en las cuales nuestra Facultad despliega su acción, es decir: Docencia, Investigación, Extensión y Compromiso Social. Todo ello alineado con los valores y la misión anunciada en el Proyecto Institucional vigente.

Asegurar la continuidad de estos trabajos y su comunicación pública, lograr su progresiva incorporación a bases de datos referenciales de las ciencias económicas y sociales –tanto nacionales como internacionales- y consolidarla como una fuente permanente de consulta para alumnos, docentes e investigadores constituyen estimulantes desafíos para el desarrollo de nuestra Facultad y de la Universidad Católica en su conjunto.

Agradecemos cordialmente el esfuerzo de quienes contribuyen a estos propósitos, resaltando una vez más el valor del trabajo cooperativo en una verdadera comunidad académica que, tal como lo expresa la Constitución *Ex Corde Ecclesiae*, “*está llamada a ser instrumento cada vez más eficaz de progreso cultural tanto para las personas como para la sociedad.*”

Abog. y Lic. Carlos Rafael Coppa

ÍNDICE

FUNDAMENTOS QUE AVALAN AL CONTADOR PÚBLICO COMO VERIFICADOR DEL BALANCE SOCIAL	7
EI CONTROL DE LAS EMPRESAS y SOCIEDADES DEL ESTADO	24
IMPLICANCIAS CONCURSALES DE LA SECCION IV DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES.....	39
REFORMA TRIBUTARIA. REVALÚO CONTABLE E IMPOSITIVO	53
LA AUDITORIA INTERNA Y EL AUDITOR.....	72
VISIÓN, MISIÓN Y VALORES PARA EL DESARROLLO DE ESTRATEGIAS DE SUSTENTABILIDAD DE LA UNIVERSIDAD	85
LA PROBLEMÁTICA DE LA CONTABILIDAD CON RELACIÓN A LOS INTANGIBLES	96
EL FUTURO DEL TRABAJO Y EL TRABAJO DEL FUTURO	102
IMPUESTO PAIS. SU IMPACTO EN LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LAS AGENCIAS DE VIAJES Y TURISMO. EL ANTES Y EL DESPUÉS	114
Reseña de libro: HISTORIA DE LA DEUDA EXTERNA ARGENTINA – DE MARTÍNEZ DE HOZ A MACRI.....	124

FUNDAMENTOS QUE AVALAN AL CONTADOR PÚBLICO COMO VERIFICADOR DEL BALANCE SOCIAL¹

Ana María Berri² - Clide Lidia Palacios³

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario

Universidad Católica Argentina

Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

RESUMEN

El presente trabajo, tiene como propósito exponer fundamentos que demuestran la incumbencia y competencia del Contador Público como verificador de los informes de sostenibilidad o Balances Sociales.

Los hallazgos recogidos luego de la primera etapa exploratoria referida a fuentes representadas por documentos ministeriales, leyes que regulan el ejercicio profesional, normativa profesional contable y estado legislativo argentino, evidencian claramente que es el Contador Público, el profesional de Ciencias Económicas que posee la competencia para realizar la labor de verificación de los Informes de sostenibilidad o Balances sociales, ya que expresamente los términos “Contador Público” se encuentran redactados en el cuerpo de las fuentes citadas.

En el ámbito nacional, en el año 2015, el hecho de que los firmantes de los Informes de aseguramiento en un altísimo porcentaje de los casos sean Contadores Públicos (83% en 2015 y 92% en 2016), evidencia, en el ámbito argentino, el reconocimiento fáctico, de parte de las organizaciones contratantes del servicio, de la incumbencia de estos profesionales en la verificación de los Balances Sociales.

Palabras clave: Aseguramiento - Incumbencia del Contador Público - Balance Social - Verificación.

1. INTRODUCCIÓN

¹ Trabajo expuesto en las 5° JORNADAS NACIONALES DE RESPONSABILIDAD Y BALANCE SOCIAL, realizadas los días 12 y 13 de septiembre de 2019, San Fernando del Valle de Catamarca, Provincia de Catamarca, Argentina

² anamariaberri@funescoop.com.ar

³ clidepalacios@uca.edu.ar

El presente trabajo tiene como propósito exponer fundamentos que demuestran la incumbencia y competencia del Contador Público como verificador de los informes de sostenibilidad o Balances Sociales. El mismo se encuentra vinculado al Proyecto de investigación (2017/2019) denominado “Distribución del valor económico generado por las empresas que operan en Argentina. Evaluación a partir de los informes de sustentabilidad”, radicado en la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario, Pontificia Universidad Católica Argentina.

Para cumplir el objetivo expuesto se recorre un camino metodológico en dos etapas. La primera, de carácter exploratorio, está destinada a la indagatoria de todas aquellas fuentes que pueden brindar respuesta a la afirmación de su incumbencia/competencia, desde lo académico hasta los marcos legales, institucionales y técnicos vinculados, de alcance nacional. De la compulsa a las distintas fuentes se reconocen como hallazgos todos aquellos en donde figura expresamente redactado el título profesional de Contador Público vinculado a la labor del verificador, término que se interpreta como auditor o asegurador de información contable social y medioambiental.

La segunda etapa, también exploratoria, tiene por objeto relevar investigaciones internacionales y nacionales acerca del nivel de aseguramiento de los informes de sostenibilidad o Balances Sociales y del título profesional de quien ejerce la tarea de su verificación.

2. DESARROLLO

1º ETAPA: Descripción de los hallazgos en las fuentes académicas, marcos legales, institucionales y técnicos vinculados, de alcance nacional.

La labor exploratoria sobre bases objetivas solo reconoce la naturaleza de “hallazgo” cuando se advierte claramente redactado los términos “Contador Público” no dando lugar a inferencias o deducciones.

Se ha procedido a clasificar a las fuentes por su naturaleza, categorizándolas en: vinculadas a la formación y al ejercicio profesional, vinculadas al marco legislativo argentino y vinculadas a la regulación contable

VINCULADAS A LA FORMACIÓN Y AL EJERCICIO PROFESIONAL

1. Documento Base Final para la Acreditación de la Carrera de Contador Público (Diciembre 2014) (se transcriben partes pertinentes de algunos párrafos)

El Contador Público debe tener presente que el objeto de su profesión es la "información" en todas sus formas, sea la misma generada dentro de las organizaciones, interactuando éstas entre sí o en su vinculación con el contexto.

Respecto al interés público comprometido en el ejercicio de la profesión menciona:

La utilización de la información contable ha adquirido una gravitación muy significativa en los negocios locales, nacionales, regionales y a escala mundial, es por ello que existen organismos públicos nacionales e internacionales encargados de producir el lenguaje para comunicarlos, fácilmente decodificable y utilizable por cualquier interesado ajeno al ente emisor de la información. A estos destinatarios es a quienes debe resguardar la opinión profesional de los contadores.

Respecto a los Contenidos Curriculares mínimos los define como:

Son aquellos saberes esenciales que debe adquirir el estudiante para estar en condiciones de desempeñarse profesional y académicamente en función del perfil de egresado que define el plan de estudios, y de las competencias para las que el título lo habilita.

2. Resolución 2017 – 3400- APN- del Ministerio de Educación de la Nación:

Entre sus anexos señala:

*Anexo I: Contenidos Curriculares Básicos: Área temática: **Contabilidad e Impuestos:** incluye dentro de los distintos Segmentos Contables al **Segmento de la Contabilidad Social y Ambiental**⁴¹*

*Anexo V: Actividades profesionales reservadas al título de **Contador Público** (se transcribe parte pertinente, el resaltado en negrita es propio)*

⁴ Este Segmento Contable basado en la Teoría General Contable, tiene como propósito brindar información de naturaleza social, económica, ambiental y de gobierno corporativo, para la toma de decisiones. Dicha información **de naturaleza contable** reconocida como no financiera debe reunir entre algunos de sus requisitos el de **integridad** (información completa) vinculada e integrada a la financiera, para lograr una correcta toma de decisiones y el de **verificabilidad** (auditada/asegurada) para ser creíble para sus usuarios. Cabe recordar que la información contable desde el siglo pasado se centra en el Paradigma de **utilidad para la toma de decisiones**.

1. *Diseñar, dirigir e implementar sistemas de información contable en todos los segmentos de la contabilidad y costos.*
2. *Registrar, medir y exponer la **información contable**, histórica y proyectada, para todo tipo de organizaciones y unidades económicas.*
3. *Dirigir y realizar procedimientos de auditoría, y dictaminar en **materia contable** e impositiva.*

3. **Ley Nacional 20488**, en el Título 1: del Ejercicio Profesional

*Artículo 13º: Se requerirá el título de **Contador Público** o equivalente (se transcribe parte pertinente):*

a) En materia económica y contable cuando los dictámenes sirvan a fines judiciales, administrativos o estén destinados a hacer fe pública en relación con las cuestiones siguientes:

1. *Preparación, análisis y proyección de estados contables, presupuestarios, de costos y de impuestos en empresas y otros entes.*
2. *Revisión de contabilidades y su documentación.*
3. *Disposiciones del capítulo III, título II, libro I del Código de Comercio.*
4. *Organización contable de todo tipo de entes.*
5. *Elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de trabajo administrativo-contable.*
6. *Aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos en los aspectos contables y financieros del proceso de información gerencial.*
7. *Liquidación de averías.*
8. *Dirección de relevamiento de inventarios que sirvan de base para la transferencia de negocios, para la constitución, fusión, escisión, disolución y liquidación de cualquier clase de entes y cesiones de cuotas sociales.*
9. *Intervención en las operaciones de transferencia de fondos de comercio, de acuerdo con las disposiciones de la ley 11.687 a cuyo fin deberán realizar todas las gestiones que fueren menester para su objeto inclusive hacer publicar los edictos pertinentes en el Boletín Oficial, sin perjuicio de las funciones y facultades reservadas a otros profesionales en la mencionada norma legal.*

10. Intervención juntamente con letrados en los contratos y estatutos de toda clase de sociedades civiles y comerciales cuando se planteen cuestiones de carácter financiero, económico, impositivo y contable.

11. Presentación con su firma de estados contables de bancos nacionales, provinciales, municipales, mixtos y particulares, de toda empresa, sociedad o institución pública, mixta o privada, y de todo tipo de ente con patrimonio diferenciado. En especial para las entidades financieras comprendidas en la ley 18.061 cada contador público no podrá suscribir el balance de más de una entidad cumplimentándose asimismo el requisito expresado en el artículo 17° de esta ley.

12. Toda otra cuestión en materia económica, financiera y contable con referencia a las funciones que le son propias de acuerdo con el presente artículo

b) En materia judicial para la producción y firma de dictámenes relacionados con las siguientes cuestiones: (no son transcriptas en el presente documento por no estar directamente vinculadas al tema objeto de análisis)

Finalmente destaca:

En la emisión de dictámenes, se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales cuando ello sea pertinente.

VINCULADAS AL MARCO LEGISLATIVO ARGENTINO SOBRE LA REGULACION DEL BALANCE SOCIAL Y LA INCUMBENCIA PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO COMO AUDITOR/ASEGURADOR DEL MISMO

1. Proyecto de Ley Nacional 1165 – D – 2018 LEY DE RESPONSABILIDAD SOCIAL Y SUSTENTABILIDAD DE LA DIRECCION GENERAL NACIONAL DE FABRICACIONES MILITARES.

Artículo 5°. Auditoría del Balance social. La auditoría del Balance Social deberá ser practicada por un **contador público nacional independiente** que emitirá un informe de acuerdo a normas profesionales emitidas por la FACPCE, con firma certificada por el Consejo Profesional correspondiente, en el que se indique si el Balance proporciona una imagen razonable y equilibrada del desempeño de la organización, teniendo en cuenta, tanto la veracidad de los datos de la memoria como en la selección general del contenido.

2. **Proyecto de Ley Nacional 1447 – D- 2017** RESPONSABILIDAD SOCIAL

Artículo 12. PRESENTACIÓN. El Balance Social deberá ser presentado ante la Autoridad de Aplicación, auditado por un **contador independiente matriculado**, quien deberá emitir su informe de acuerdo a las normas profesionales de su competencia, cuya firma será certificada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la jurisdicción respectiva

3. **Proyecto de Ley Nacional 9017 – D – 2016** Responsabilidad Social Empresaria

Artículo 9°.- Auditoría. La información contenida en el Balance Social deberá ser auditada por un **Contador Público Nacional independiente** quién emitirá su informe de acuerdo a las normas profesionales emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.) que resulten aplicables para la confección del mismo, y cuya firma deberá ser certificada por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas Provinciales respectivos

4. **Proyecto de Ley Nacional 7201 – D – 2013** RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA (RSE), TENDIENTE A GARANTIZAR LA PRESERVACION AMBIENTAL Y EL DESARROLLO SUSTENTABLE: REGIMEN.

Art. 13.- La información contenida en el balance socio ambiental deberá someterse a una auditoría practicada por un **contador público independiente**, quien emitirá su informe de acuerdo a lo establecido por las normas profesionales pertinentes dispuestas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas ("FACPCE").

5. **Proyecto de Ley Nacional 3792 – D- 2011** Ley de Responsabilidad Social Empresaria.

Art. 13.- La información contenida en el balance socio ambiental deberá someterse a una auditoría practicada por un **contador público independiente**, quien emitirá su informe de acuerdo a lo establecido por las normas profesionales pertinentes dispuestas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas ("FACPCE")

6. **Decreto Ley 517/11 de la Provincia de Salta:** Marco conceptual de la Responsabilidad Social y Balance Socio Ambiental (Se transcribe el artículo relacionado con la auditoría):

Auditoría: es la evaluación sistemática y documentada cuyo producto final es un informe que contendrá como mínimo:

- a) identificación de la información examinada;*
- b) el alcance de la tarea desarrollada; y*
- c) un informe con opinión de un **Contador Público independiente**, con o sin salvedades, sobre el grado de razonabilidad de la información detallada y el cumplimiento de las normas y estándares tenidos en cuenta para su elaboración.*

7. Ley 8761/15 de la Provincia de Tucumán: Responsabilidad Social y Ambiental (Se transcribe el artículo relacionado con la auditoría)

*Presentación. El BRSA deberá presentarse ante la Autoridad de Aplicación, anualmente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico, debidamente **auditado por un contador público independiente matriculado**, quien deberá emitir su informe de acuerdo a las normas profesionales de su competencia, cuya firma será certificada por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán*

VINCULADAS A LA REGULACION CONTABLE PROFESIONAL

1. Resolución Técnica N° 36/44 de CENCyA - FACPCE: Normas contables profesionales: Balance Social, entre sus considerandos:

*k) que la existencia de normas contables específicas sobre la temática, permite afianzar la incumbencia del **contador** en distintas actividades relacionadas con el Balance Social.*

2. Resolución Técnica N° 37 de CENCyA – FACPCE:

Título V. Normas sobre otros encargos de aseguramiento A. Otros encargos de aseguramiento en general:

*Comprende normas para el desarrollo de un encargo de aseguramiento y normas sobre informes de aseguramiento. Prevé dos tipos de encargos que un **contador** puede realizar.*

3. RT 35. Resolución Técnica 35. Adopción de las normas internacionales de encargos de aseguramiento y servicios relacionados del IAASB de la IFAC (Federación Internacional de Contadores)

*Siendo el “Encargo de aseguramiento”, un encargo en el que un **contador** expresa “una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto*

*de análisis, sobre la base de ciertos criterios”. (FACPCE, 2013, pág. 30). El profesional **Contador Público**, deberá hacerse de elementos de juicio que le permitan emitir una conclusión tomando como fuente el sistema...*

4. Interpretación N° 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría: Encargo de Aseguramiento del Balance Social

Dentro del Alcance de esta interpretación, la normativa alude a:

*Así como cuando el auditor planea y lleva a cabo una auditoría de estados contables tiene en cuenta las diferentes afirmaciones que forman parte de ellos, para luego obtener elementos de juicio válidos y suficientes, también el **contador** deberá tener un conocimiento profundo del contenido de las normas contables profesionales del Balance Social (Balance Social) establecidas en la RT 36/44 y de la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad y su aplicación a la organización.*

2° ETAPA: Investigaciones internacionales y nacionales sobre el aseguramiento de los informes de sostenibilidad y sus proveedores. Con el objeto de describir el estado del arte sobre el aseguramiento de los informes de sostenibilidad o Balances Sociales y sus posibles proveedores, se ha distinguido entre el escenario internacional y el argentino.

a) A nivel internacional:

Se recogieron los resultados de investigaciones sobre el tema objeto de estudio que se enumeran a continuación.

El trabajo de Sierra Garcia, Garcia Bernau, & Zorio (2014) analiza el aseguramiento entre empresas procedentes de 12 países de Latinoamérica entre los años 2006 y 2010. Sus hallazgos muestran diferencias por países, siendo Brasil, México y Chile donde más se practica el aseguramiento, y revela que aquellas empresas más proclives a verificar sus informes son de gran tamaño y las que operan en “sectores sensibles”, tales como petróleo y energía, servicios financieros, y tecnología y comunicaciones. Un estudio previo (2012) de los mismos autores en el contexto europeo, en el periodo 2005 - 2009, señala que la decisión de verificación depende del tamaño de la empresa, del sector al que pertenece, del año y del sistema contable de cada país (agrupando los países de la muestra según el sistema contable: Anglosajón, Europa continental y Países del este; de acuerdo con la clasificación de Nobes, 1983). Evidencia una clara tendencia al alza en la presentación de informes de sostenibilidad y en su verificación a través de los años y en la comparación,

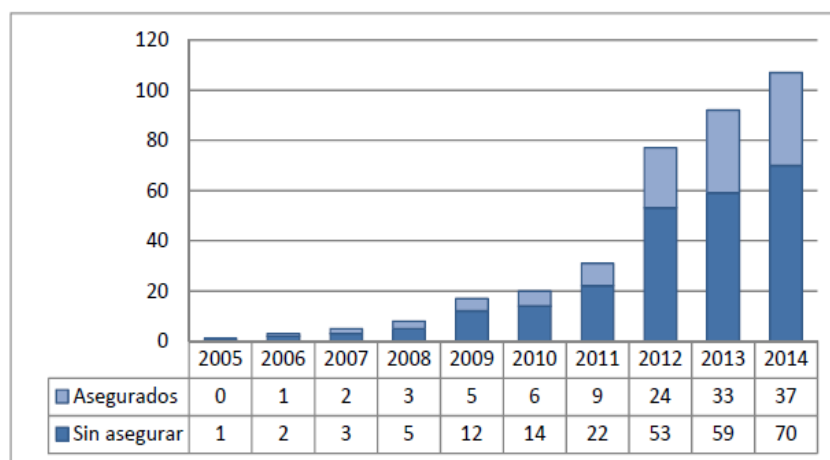
ser empresa de un país anglosajón o de Europa continental multiplica por 0,554 y 0,556, las probabilidades de verificar el informe de sostenibilidad con relación a Países del Este.

Otro informe regional, denominado “Reporting Matters América Latina. Mejorando la efectividad del reporte” aborda el tema de verificación del reporte y sus responsables. Reporting Matters es un proyecto desarrollado por el WBCSD en conjunto con Radley Yeldar⁵, que desde 2013 presenta el estado del reporte de informaciones no financieras entre sus miembros e identifica mejores prácticas con el propósito de mejorar la efectividad de los reportes corporativos. Este informe comprende organizaciones de diez países de la red del WBCSD de América Latina y se ha realizado adaptando la metodología del Reporting Matters a la región, incluyendo un análisis de 186 reportes de sus empresas miembros (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, El Salvador, Honduras, Perú, República Dominicana y Uruguay). Todos los países fueron orientados a analizar el último reporte de la empresa, dentro del período 2013 a agosto 2015, excepto por Chile, que terminó el análisis en diciembre 2014. Respecto a la verificación externa de los informes el estudio reveló que el 37% tiene verificación externa a cargo de empresas de auditorías externas. (WBCSD y Radley Yeldar, 2015, pág.14).

Franco Álvarez (2015) a partir de un estudio sobre 361 reportes GRI no integrados, de Colombia, correspondientes al periodo 2005 - 2014; afirma que, en ese país, el 33,2% de los reportes, es decir 120, han sido asegurados externamente.

Figura 1. Cantidad de informes asegurados y sin asegurar- Colombia (2005-2014)

⁵ Radley Yeldar tiene más de seis años utilizando esta metodología para elaborar y publicar sus reportes empresariales “State of Play” con un enfoque en el índice FTSE 100 y las empresas líderes europeas. Los criterios de la metodología están basados en los componentes fundamentales de las directrices del *Global Reporting Initiative* G4, el Marco Internacional de Elaboración de Informes Integrados de IIRC, las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales y el Pacto Mundial de Naciones Unidas. Los criterios del estudio del WBCSD fueron adaptados para este primer análisis de la situación actual de América Latina, resultando en los siguientes criterios: Principios (pilares centrales de la gestión de sostenibilidad empresarial), Contenido (calidad de la información presentada en el reporte) y Experiencia (la calidad de comunicación que brinda al lector el reporte).



Fuente: Franco Alvarez (2015, pág. 70)

Al considerar la variable “proveedor de aseguramiento”, identifica tres aspectos: quienes son los proveedores, cantidad de reportes asegurados y su participacion en el total (Figura 2). A partir de esta información, afirma que “las organizaciones han firmado contratos de aseguramiento de las memorias de sostenibilidad en mayor proporción con Firmas de Auditoría y Contabilidad que con empresas de Ingeniería y/o Consultoría” (Franco Alvarez, 2015, pág. 95)

Figura 2. Proveedores de aseguramiento (2006-2014)

Tipo de proveedor de aseguramiento	Proveedor de aseguramiento	Cant. de Reportes Asegurados	% del Total
Firma de Auditoría y Contabilidad	Deloitte & Touche Ltda.	67	79,2%
	PricewaterhouseCoopers Asesores Gerenciales Ltda.	10	
	KPMG Advisory Services Ltda.	9	
	Ernst & Young Ltda.	7	
	Crowe Horwath CO S.A.	1	
	Contri Ltda.	1	
	Bureau Veritas Colombia Ltda.	12	
Firma de Ingeniería / Consultoría	ICONTEC	7	20,8%
	SGS Colombia S.A.	3	
	BSD Consulting S.A.S	3	
Total		120	100%

Fuente: Franco Alvarez (2015, pág. 75)

Según Franco Álvarez (2015), “los Contadores están monopolizando el mercado del aseguramiento de informes de sostenibilidad” (pág.76) y de acuerdo con O’Dwyer (2011) citado por Franco Álvarez (2015, pág. 76) se ha evidenciado que esas compañías han

tenido la habilidad de expandir su negocio tradicional, trasladando así su experiencia, conceptos, legitimidad y terminología en auditoría financiera a áreas no financieras.

b) A nivel nacional (Argentina):

De manera preliminar se incluyen los resultados de un primer trabajo de investigación de propia autoría, cuya metodología se describe a continuación.

Consultada la base de datos de GRI (*GRI Sustainability Disclosure Database*), se seleccionaron las organizaciones que publicaron informes de sustentabilidad en el año 2015 por Argentina, según la versión GRI G4, última versión vigente de esta guía en dicho período. Como resultado del proceso de recopilación, se hallaron 62 informes de los cuales fueron seleccionados 50 que correspondían a empresas - siendo este tipo de organizaciones nuestro objeto de estudio -, excluyendo los de otras organizaciones tales como cooperativas, organizaciones sin fines de lucro o entidades públicas.

Del total de los informes analizados, tal y como muestra el Cuadro 1, solamente el 24% de las empresas verifican sus informes de sostenibilidad. Siendo en el 83% de los casos el firmante un Contador Público.

Cuadro 1. Verificación de los informes (año 2015)

	Organización	%	Verificador		
			Nombre del proveedor	Profesión del firmante	
Verifican	12	24%	Firma de auditoría (10) 83% Ernst & Young, S.L (3) Crowe Horwath (2) Deloitte & Co (2) Price Waterhouse & Co (2) KPMG (1) -Otro (2) 17% Total Quality Consulti Group (1) Bureau Veritas de Argentina (1)	No informa (1) Contador Público (9) Contador Público (1) Lic (*). (1)	
No Verif.	38	76%			
Total	50	100%	12 Proveedores	CP	83%
				Otros/ no informa	17%

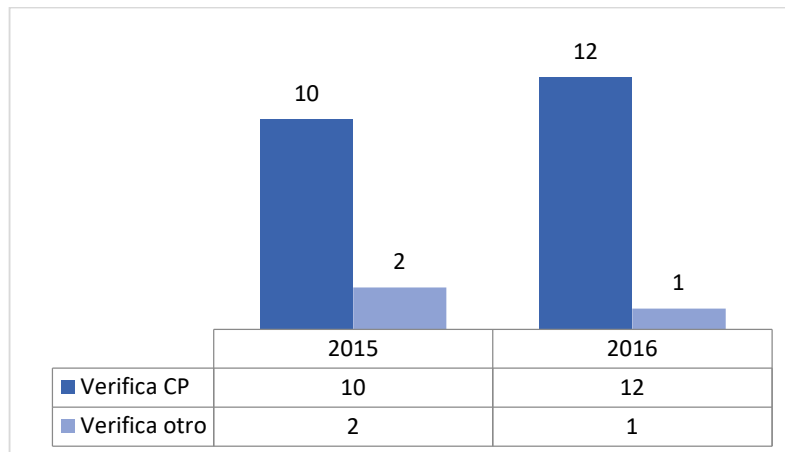
(*) No se explicita la profesión, inferimos Licenciado.

Fuente: Elaboración propia

Según el Cuadro anterior, el verificador que más informes ha asegurado es Ernst & Young (en uno de ellos no informa profesión del firmante), seguido de Deloitte & Co; Price Waterhouse & Co y Crowe Horwath

A los fines de realizar un análisis comparativo sobre la misma muestra (los 50 informes relevados en 2015) se realiza una segunda investigación donde se amplía el espectro temporal incorporando el año 2016, cuyos datos se exponen en la siguiente Figura.

Figura 3. Verificación de los Informes. Comparativo 2015- 2016



Fuente: Elaboración propia

La información relevada muestra un leve incremento en la verificación de informes de sostenibilidad o Balances sociales en Argentina al pasar de un 24% en 2015 a un 26% en 2016. También se advierte un incremento en el porcentaje de Informes de aseguramiento firmados por Contadores Públicos, que pasa del 83% en el año 2015 al 92% en el año 2016.

3. ANALISIS DE LOS RESULTADOS

Como resultado de la labor exploratoria de la 1era ETAPA surgen las siguientes consideraciones:

La Resolución 2017 – 3400- APN del Ministerio de Educación de la Nación que tiene por antecedentes la labor del CODECE (Consejo de decanos de Ciencias Económicas), del CRUP (Consejo de rectores de universidades privadas) y del órgano de coordinación CIN (Consejo de universidades), como marco que fija los estándares para la acreditación de la Carrera de Contador Público, reconoce bajo el Anexo 1 que la información social, económica, ambiental y de gobierno corporativo, es de naturaleza contable al incluirla dentro de los contenidos mínimos curriculares del Área Contabilidad, al citar expresamente al Segmento Contable Social y Ambiental.

Por otro lado, bajo el Anexo V, donde enumeran las actividades reservadas al título de Contador Público (diseño, medición, registro, auditoría, etc.) aclara expresamente “**en todos los segmentos de la contabilidad**”.

Por lo expuesto es el Contador Público el que reúne la formación disciplinar requerida para poder elaborar y auditar/asegurar informes que provienen del Segmento Contable Social y Ambiental.

La ley nacional 20488 que fija las incumbencias profesionales, en su art. 13° respecto al título de Contador Público realiza una enumeración de las mismas en forma detallada, expresando por último “***Toda otra cuestión en materia económica, financiera y contable con referencia a las funciones que le son propias de acuerdo con el presente artículo***”. Teniendo en cuenta que el “Paradigma de la información contable útil para la toma de decisiones” tuvo su génesis en el siglo pasado, ésta ley que data de inicios de los setenta no expresa explícitamente la necesidad de información que se extiende más allá de la información financiera, por ello se puede inferir que al ser la información social y ambiental una información de naturaleza contable se encontraría incluida dentro del apartado destacado en negrita en este párrafo, y por ende afirmar que forma parte de la incumbencia del profesional contable.

Dentro del marco legislativo argentino que regula los informes de sostenibilidad (Balance Social, etc.) se citan cinco proyectos y dos leyes/decretos que fijan expresamente y con exclusividad la labor del Contador Público como verificador de estos informes. Formando parte de la normativa profesional, la RT 36/44 emitida por CENCyA – FACPCE (organismos técnicos) relativa a la preparación del informe Balance Social, reconoce la naturaleza contable del mismo desde su propio título y sus considerandos, especialmente el identificado con la letra K, donde expresa “*que la existencia de normas contables*

*específicas sobre la temática, permite afianzar la incumbencia del **contador** en distintas actividades relacionadas con el Balance Social*". Si bien se reconoce que es un informe multidisciplinar, que puede requerir la labor de expertos en determinados temas que podrían ser ajenos al alcance del profesional contable, su vinculación con la información financiera reafirma la necesidad de la coordinación en manos de este último, sobre todo al recordar la afirmación: **"es el objeto de la carrera de Contador Público la información en todas sus formas"**⁶.

Por último, la RT 35, la RT 37 y la Interpretación 13 fijan expresamente **la competencia del Contador Público** como auditor/asegurador del Balance Social (informe de sostenibilidad, etc.)

Como resultado de la 2da ETAPA y a la luz de las investigaciones citadas, "los Contadores están monopolizando el mercado del aseguramiento de informes de sostenibilidad" (Franco Álvarez, 2015). Se ha evidenciado que las Firmas de Auditoría y Contabilidad han tenido la habilidad de expandir su negocio tradicional, trasladando así su experiencia, conceptos, legitimidad y terminología en auditoría financiera a áreas no financieras. (O'Dwyer, 2011)

Los datos estadísticos coinciden en que solo un 30 % aproximadamente de los informes de sustentabilidad son asegurados. En cuanto a los proveedores de aseguramiento, la investigación de Franco Álvarez (2015) demuestra que las organizaciones han firmado contratos de aseguramiento de las memorias de sostenibilidad en mayor proporción con Firmas de Auditoría y Contabilidad que con empresas de Ingeniería y/o Consultoría.

A nivel nacional y producto del relevamiento realizado, se observa que en el año 2015 solo un 24% de los informes analizados cuenta con informe de aseguramiento, porcentaje que se incrementa levemente (26%) en el año siguiente (2016). Este escaso porcentaje estaría mostrando una importante posibilidad de mejora. Respecto a los firmantes del informe de aseguramiento, la investigación aludida muestra que en el año 2015, el 83% los firmantes fueron Contadores Públicos, mientras que en el año 2016 el 92% de dichos informes fueron firmados por estos profesionales.

⁶ Documento base final para la acreditación de la carrera de Contador Público (Diciembre 2014)

4. A MODO DE CONCLUSIÓN

Los hallazgos recogidos luego de la primera etapa exploratoria sobre fuentes representadas por documentos ministeriales, leyes que regulan el ejercicio profesional, normativa profesional contable y estado legislativo argentino, evidencian claramente que es el Contador Público, el profesional de Ciencias Económicas que posee la competencia para realizar la labor de verificación de los Informes de sostenibilidad o Balances sociales, ya que expresamente los términos “Contador Público” se encuentran redactados en el cuerpo de las fuentes citadas.

Producto de la segunda etapa, a nivel internacional, la investigación de Sierra Garcia, Garcia Bernau, & Zorio (2014) destaca a Brasil, México y Chile como países en los que más se practica el aseguramiento. En cuanto a los porcentajes de informes que cuentan con aseguramiento, el Informe regional de WBCSD & Radley Yeldar (2015) referido al periodo 2013-2015, registra un 36%, mientras que según la investigación de Franco Álvarez (2015) los informes asegurados en Colombia (período 2006-2014) ascienden a un 33,2%.

En el ámbito nacional, en el año 2015, solo un 24% de los Balances Sociales analizados, contó con informe de aseguramiento, porcentaje que ha aumentado levemente (26%) en el año siguiente.

El hecho de que los firmantes de los Informes de aseguramiento en un altísimo porcentaje de los casos sean Contadores Públicos (83% en 2015 y 92% en 2016), evidencia, en el ámbito argentino, el reconocimiento fáctico, de parte de las organizaciones contratantes del servicio, de la incumbencia de estos profesionales en la verificación de los Balances Sociales.

BIBLIOGRAFÍA

CODECE-Consejo de Decanos de Facultades de Ciencias Económicas de Universidades Nacionales. (2014). *Documento Base Final para la Acreditación de la Carrera de Contador Público*. Ushuaia. Obtenido de <http://www.codece.com.ar/docs/Documento%20Base%20CODECE%20Dic%202014.pdf>

- Decreto Nro 517/11. MARCO CONCEPTUAL DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y BALANCE SOCIO AMBIENTAL.* (2011). Obtenido de http://boletinoficialsalta.gob.ar/NewDetalleDecreto.php?nro_decreto=517/11
- Federacion Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2012). *Resolución Técnica Nro 36/44. NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: BALANCE SOCIAL.* Obtenido de http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=2
- Federacion Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2013). *Resolución Técnica Nro 37. NORMAS DE AUDITORIA, REVISION, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIÓN Y SERVICIOS RELACIONADOS.* Obtenido de http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1
- Federacion Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Economicas. (2016). *Resolucion Tecnica 35- RT35. ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS DEL IAASB DE LA IFAC.*
- Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. (2017). *Interpretación 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría. Encargo de aseguramiento del Balance Social.* Obtenido de http://www.facpce.org.ar:8080/normasweb/index_argentina.php?c=1&sc=3
- Franco Alvarez, I. B. (2015). *La auditoria y el aseguramiento de los Informes de responsabilidad social: avances hacia el Desarrollo Sostenible?* Obtenido de <http://bdigital.unal.edu.co/51887/1/1026562981.2015.pdf>
- Garcia Bernau, M., Sierra Garcia, L., & Sorio Grima, A. (2012). La verificación de la memoria de de sostenibilidad en el contexto europeo. *Revista Globalizacion, Competitividad y Gobernabilidad*, 6(2). Obtenido de <http://gcg.universia.net/article/viewFile/428/554>
- Global Reporting Initiative (GRI). (2015). *GRI Sustainability Disclosure DATABASE.* Recuperado el 08 de 05 de 2017, de <http://database.globalreporting.org/>
- Ley provincial 8761. Ley de responsabilidad social y ambiental. Tucumán. Argentina.* (2015). Obtenido de <http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/Nov.-Prov.-Ley-8761.pdf>
- Ministerio de Educación. (2017). *Resolucion 2017 -3400-APN.* . Ciudad Autonoma de Buenos Aires. Obtenido de <http://www.coneau.gob.ar/archivos/resoluciones/RESOL3400-17.pdf>
- Palacios, C. L. (2018). *Contribuciones para la construccion del "Balance Social" en Argentina (Tesis doctoral).* Rosario: Facultad de Ciencias Economicas y Estadisticas. UNR.
- Poder Ejecutivo Nacional. (1973). *Ley Nacional 20488. Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas.* Buenos Aires.

Obtenido de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/35000-39999/38590/norma.htm>

Proyecto de Ley Nacional. (2013). *Expediente Diputados: 7201-D-2013 . RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA (RSE), TENDIENTE A GARANTIZAR LA PRESERVACION AMBIENTAL Y EL DESARROLLO SUSTENTABLE: REGIMEN.* Obtenido de <https://www.hcdn.gob.ar/proyectos/textoCompleto.jsp?exp=7201-D-2013&tipo=LEY>

Proyecto de Ley Nacional. (2016). *Expediente Diputados: 9017-D-2016. "RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA - RSE -". REGIMEN.* Obtenido de <https://www.hcdn.gov.ar/proyectos/resultados-buscador.html>

Proyecto de Ley Nacional. (2017). *Expediente Diputados: 1447-D-2017 - RESPONSABILIDAD SOCIAL.* Obtenido de <https://www.hcdn.gob.ar/proyectos/textoCompleto.jsp?exp=1447-D-2017&tipo=LEY>

Proyecto de Ley Nacional. (2018). *Expediente 1165-D-2018 . RESPONSABILIDAD SOCIAL Y SUSTENTABILIDAD DE LA DIRECCION GENERAL NACIONAL DE FABRICACIONES MILITARES.* Obtenido de <https://www.hcdn.gov.ar/proyectos/proyecto.jsp?exp=1165-D-2018>

Proyecto de Ley Nacional 3792. (2011). *Expediente Diputados: 3792-D-2011 - RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA (RSE): REGIMEN.* Obtenido de <https://www.hcdn.gob.ar/proyectos/textoCompleto.jsp?exp=3792-D-2011&tipo=LEY>

Red Global del World Business. (2015). *Reporting Matters America Latina. Mejorando la efectividad del reporte.* . Obtenido de http://wbcspublications.org/wp-content/uploads/2016/02/Reporting_Matters_America_Latina_2015_Espanol.pdf

Sierra Garcia, L., Garcia Bernau, M., & Zorio, A. (2014). Credibilidad en latinoamerica del Informe de responsabilidad social corporativa. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 54(1), 28-38. Obtenido de <http://www.scielo.br/pdf/rae/v54n1/a04v54n1.pdf>

EL CONTROL DE LAS EMPRESAS y SOCIEDADES DEL ESTADO EL CASO DE LA MUNICIPALIDAD DE ROSARIO

Mabel Andrea Nielsen⁷ - Hilda Susana Delaux⁸

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario

Universidad Católica Argentina

Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

RESUMEN

El desarrollo y auge de las funciones absorbidas por el Estado han dado lugar a distintas formas de creación de empresas y sociedades estatales, con miras en la satisfacción de las necesidades del ciudadano en un Estado en plena expansión. Estas distintas formas de creación ofrecen diferentes perfiles jurídicos, cada uno con sus particularidades.

Frente a esta decisión del Estado de crear empresas y sociedades estatales con el fin de brindar productos y servicios a sus ciudadanos, nos planteamos la necesidad de establecer controles efectivos, analizando si los procedimientos clásicos resultan necesarios y suficientes para tal fin, particularmente en la Municipalidad de Rosario.

Palabras clave: Control – Empresas públicas - Municipio

1. LAS EMPRESAS DEL ESTADO – SU CONTROL: EL CASO DE LA MUNICIPALIDAD DE ROSARIO

1.1 - Las Empresas Públicas: El Porqué de su Creación

Al referirnos a las empresas públicas, la propia expresión nos lleva a incluir dos rasgos sobresalientes que la definen como tal. En primer lugar, nos referimos a una empresa, es decir un agente económico-social cuyo objetivo es la transformación de recursos o la prestación de un servicio, combinando factores productivos como trabajo, capital y recursos naturales y con el fin último de obtener un beneficio económico. Si analizamos a la empresa pública desde un punto de vista jurídico, ésta se caracteriza porque el fin de lucro o beneficio se incluye en sus objetivos y por ser sujeto de derecho privado y/o de derecho público, de acuerdo a como fuera concebida. Desde un punto de vista económico, se caracteriza por su objetivo de organizar en forma eficiente los factores productivos, ofreciendo dicha producción al mercado y a la sociedad.

En segundo lugar, las Empresas Públicas son sustancialmente propiedad del Estado, y a ello atribuyen su denominación de “públicas” sea el Estado nacional, provincial o municipal, ya sea de un modo total o parcial, régimen que ha sufrido modificaciones a lo largo de los años.

⁷ mabelnielsen@gmail.com

⁸ susudelaux@gmail.com

La Unión Europea define a una empresa pública como cualquier empresa en la que los poderes públicos puedan ejercer, influencia, en forma directa o indirecta, de la propiedad, de la participación financiera o de las normas que las rigen.

De tal forma, para la Unión Europea resulta relevante la condición de empresa pública por dos motivos: en pos de salvaguardar el libre mercado; no debe haber empresas compitiendo en el mercado que a la par sean beneficiarias de subvenciones públicas para financiarse y realizar sus actividades ; y asimismo, con el objetivo de conocer el déficit y endeudamiento real del sector

público, si las empresas se financian mayoritariamente con recursos públicos su endeudamiento y su déficit ha de computarse en las arcas públicas.

Gordillo desarrolla las empresas públicas tanto en sentido amplio como en sentido estricto. En “sentido amplio”, las empresas publicas serían:

- las “empresas propias”, que son aquellas que no tienen personalidad jurídica propia ni independencia, y se encuentran administradas por la administración central;
- las “sociedades de economía mixta”, que se encuentran integradas por capitales estatales y privados;
- las “sociedades mercantiles o civiles”, cuyo capital se encuentre en manos del Estado y,
- las “Empresas del Estado” del derecho argentino, que son “...una figura intermedia entre el “establecimiento público de carácter industrial” y las sociedades mercantiles o civiles, en cuanto se trataría de un ente estatal descentralizado, organizado bajo un régimen semi-administrativo, y regido alternativamente por el derecho público o el derecho privado según la naturaleza de sus actos”.

Sin embargo, al referirse el citado autor a la Empresa Pública en “sentido estricto”, señala que, por distintas razones, en especial de orden prácticas y metodológicas, resulta conveniente excluir de la definición a las “empresas propias”, a las “sociedades de economía mixta”, a las “sociedades mercantiles” cuyo capital se encuentra parcialmente en manos del Estado y a las “sociedades del Estado” en las que este tiene el total del capital accionario. Tal exclusión no implica de ninguna manera su continuidad dentro del sector público de la economía.

En definitiva, y luego de la depuración analizada, la Empresa Pública sería aquel ente que sea íntegramente estatal; sea expresamente estatal sin adoptar la forma de sociedad privada, cuente con personalidad jurídica propia, se encuentre sometida principalmente al derecho público o bien al derecho público y privado, y se dediquen a una actividad económica. Este último sería el concepto que adopta la legislación argentina al regular las “Empresas del Estado”

Entonces vale la pena preguntarnos, ¿Por qué y para qué se crea una Empresa Pública? La creación de una empresa pública implica variados análisis. En principio, se debería precisar la conveniencia o necesidad de la intervención pública. Tal como señala la economía del bienestar, los motivos que justifican la intervención pública en economía son tres: la eficiencia económica, una mejor y más eficiente distribución de la riqueza y el alcanzar el desarrollo económico dentro de un marco de estabilidad.

La creación de una empresa pública puede ser pertinente, también, en la medida en que se busque participación privada en un proyecto del Estado. Así, la creación de la empresa

pública permite que los privados, conformen el accionariado de la empresa, permitiendo la participación en los órganos de dirección.

Del mismo modo, es posible la creación de empresas públicas para la gestión de monopolios dedicados a la producción de bienes y servicios.

Otra situación se configura cuando, el sector privado no resulta eficiente al desarrollar ciertas actividades muy específicas y que implican una gran inversión en capital; allí el Estado se ocupe de llevar adelante dichas actividades, que resultan estratégicas para el crecimiento y desarrollo de cualquier país. A modo de ejemplo, se pueden citar la electricidad, fabricaciones militares, naval, aéreo, minería, petróleo, entre otras.

Para finalizar, podemos señalar que resulta habitual que la empresa pública se conforme por razones de índole política y seguridad nacional. En muchos casos, el auge en la creación de estos instrumentos tiene su fundamento en la ideología de los gobiernos.

Más allá de lo señalado y tal como lo cita Gordillo, estas “empresas estatales” constituyen una solución híbrida entre el ente autárquico o administrativo, con prerrogativas del poder público, y las sociedades del Estado, sometidas, en principio, al derecho privado. Estas empresas denotan ciertas características propias y exclusivas, que hacen tentadora su creación por parte del Estado, a saber: no pueden declararse en quiebra; sus actos son administrativos ya que se rigen por el Derecho Público en lo que refiere a atinencia y voluntad y en algunos casos forma, quedando para la aplicación del Derecho Privado lo atinente al objeto del acto; sus títulos tienen fuerza ejecutiva; sus bienes no son embargables en la medida en que se encuentren afectados directa o indirectamente al uso público; sus directivos son funcionarios públicos; se rigen por un régimen propio de contrataciones; pueden realizar contrataciones bajo el derecho privado; son demandadas ante los tribunales ordinarios y sus empleados se rigen por el derecho laboral o comercial.

1.2 -El control de la Empresa Pública

Para que la empresa pública resulte eficiente, es fundamental una certera y clara definición de los objetivos que persigue; objetivos que deben ser conocidos y consensuados con toda la organización, en pos de conseguir un verdadero alineamiento, encauzando energías para un fin común. Los objetivos se asocian a una planificación, un rumbo hacia donde pretende dirigirse la empresa. Esa planeación carece de sentido si no existe el control. El control, entendido como un conjunto de reglas y procedimientos que permite determinar si los objetivos planeados se cumplieron, en qué medida y si existieron desvíos respecto a lo planeado, analizando, de corresponder, cuáles fueron las causas de dichos desvíos. Tanto la planeación como el control constituyen dos herramientas fundamentales sobre las que se edifica el desarrollo de cualquier empresa, ya sea pública o privada.

Los sistemas de control varían en cuanto a su rigurosidad, existiendo una relación estrecha entre rigurosidad y costo. Cuanto mayor sea el espectro de control y mayor su grado de detalle, mayor también sería el costo en que incurriría la Administración, evitando, sin dudas, que las decisiones tomadas no se correspondan con los objetivos delineados por el Gobierno.

Si, en cambio, la toma de decisiones fuera descentralizada, seguramente los costos en que incurriría el gobierno para controlar serían mucho menores, pero los riesgos de que las decisiones no se enmarquen en lo definido serían mayores.

Finalmente, otro sistema de control es la auditoria externa. Según su procedencia podremos encontrarnos con auditorías llevadas a cabo por el mismo gobierno, realizadas por organismos de control externos como puede ser el Tribunal de Cuentas, procedentes de comisiones parlamentarias, o auditorías realizadas por entidades privadas contratadas por la misma administración.

A nivel nacional, el control de la gestión pública, como garante del eficiente y transparente utilización de los recursos del estado se lleva a cabo por distintas reparticiones, a saber:

Agencia de Acceso a la Información Pública: Creada por Ley 27.275, ente autárquico, creado en el ámbito del Poder Ejecutivo, fundamentalmente obliga a los tres poderes del Estado, al Ministerio Público, a empresas, partidos políticos, universidades y gremios que reciban aportes públicos, a responder las solicitudes de cualquier ciudadano en un plazo no mayor a 15 días.

Sindicatura General de la Nación (SIGEN): Es el Órgano Rector de Control Interno del Poder Ejecutivo Nacional, creada por Ley 24.156

Oficina Anticorrupción, dependiente del Ministerio de Justicia y Derechos Humano, su ámbito abarca la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada, empresas, sociedades y todo otro ente público o privado en donde participe el Estado o que lo tenga como principal fuente de recursos.

Unidad de Información Financiera (UIF): Dependiente del Ministerio de Finanzas, se encarga de analizar información a fin de prevenir e impedir el lavado de activos provenientes del comercio ilícito de estupefacientes, contrabando de armas, fraudes y otros delitos contra la Administración Pública, prostitución de menores y pornografía infantil, y financiación del terrorismo.

Auditoría General de la Nación (AGN): Su funcionamiento se encuentra plasmado en el Art. 85 de la Constitución Nacional reformada en 1994 que señala: *“El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo.*

El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación.

Este organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional, se integrará del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento, que deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. El presidente del organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso. Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue.

Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos”.

Como órgano autónomo asiste técnicamente al Congreso en el control del estado de las cuentas del sector público. Tiene por finalidad contribuir a que se adopten decisiones eficaces, económicas y eficientes en materia de gastos e ingresos públicos.

Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas: Su función es controlar la actividad de la Auditoría General de la Nación, compuesta por seis senadores y seis diputados, quienes duran en sus puestos hasta la siguiente renovación de las Cámaras.

Defensor del Pueblo de la Nación: Su función principal es iniciar o seguir de oficio o a petición del ciudadano cualquier investigación en cualquier repartición de la Administración Pública Nacional y las empresas prestadoras de servicios públicos, aún las privatizadas, por mal funcionamiento, falta de respuesta a los reclamos, mal servicio o atención, insuficiencia de información, incumplimiento de sentencias judiciales por parte del Estado.

Procuraduría de Investigaciones Administrativas (PIA): Este órgano independiente del Ministerio Público Fiscal, se especializa en la investigación de hechos de corrupción y de irregularidades administrativas cometidas por agentes de la Administración Nacional, organismos centralizados, descentralizados o entes en los que el Estado tiene participación. No se ocupa de casos ocurridos en el Poder Legislativo o en el Judicial, ni en instancias gubernamentales provinciales o municipales.

1.3 - El Estado como Empresa y su control externo.

La Administración local ha ido evolucionando, respondiendo principalmente, al incremento de la población de su ejido urbano, y ha ido sufriendo modificaciones a través de sus distintas conducciones.

Progresivamente se fue produciendo una ampliación de las funciones de la Municipalidad en línea con la tónica post neoliberal de los '90, tomando a su cargo parte de algunos servicios públicos, como el transporte, con miras de lograr un cambio en el sistema que permita satisfacer mejor las demandas del usuario; incursionando también, incluso, en la producción y elaboración de productos medicinales. De esta manera, el estado municipal pasa de ser una simple administración local, a intervenir en una serie de aspectos en la vida del ciudadano. Para lograr este crecimiento, se recurrió a distintas figuras jurídicas, algunas incluso, fueron cuestionadas oportunamente por el cuerpo deliberativo, y Tribunal Municipal de Cuentas.

Es así como aparecen las Empresas del Estado Municipal, Empresa Mixta, sociedades, y otros entes, todas ellas con “injerencia” municipal y con distintas formas jurídicas, que difieren significativamente desde el acto de creación (decreto, ordenanza), la composición de su capital, el régimen jurídico aplicable, entre público y privado, su régimen de contrataciones (tanto para compras de bienes como contratación de servicios y de su personal), y como consecuencia, su objeto de control.

De esta forma, podemos enumerar las siguientes entidades bajo la órbita municipal:

- **Organismos Descentralizados:**
 - **Instituto de Previsión Social (IMPS)**, creado por Ordenanza 6116/95 y modificatorias, es una entidad autárquica, cuyo objetivos principal es

percibir y administrar los fondos en pos del cumplimiento de las obligaciones previsionales y administrativas de sus afiliados.

- **Instituto de Lucha Antipoliomelítica y de Rehabilitación del Lisiado (ILAR)**, creado por Ordenanza, N° 20567/57, convalidado por *Decreto* N°. 9480/57 y el *Decreto* 0805 del 15/5/81 y demás modificatorias, su objetivo es prestar servicios de atención médica especializada en Medicina Física y Rehabilitación a través de las modalidades de internación, hospital de día y tratamiento ambulatorio, tarea que se realiza en forma interdisciplinaria y multidisciplinaria.
- **Servicio Público de la Vivienda y el Hábitat (SPVyH)** – creado por Ordenanza 330/48 como entidad autárquica, con el objeto de generar políticas que permitan resolver la problemática habitacional de los vecinos de Rosario y la región.
- **Ente Turístico Rosario (ETUR)**, creado por Ordenanza 6.200/96 como ente descentralizado, con el objeto de desarrollar y concretar propuestas para el desarrollo turístico de la ciudad de Rosario
- **Ente de la Movilidad de Rosario**, creado por Ordenanza 7627/2003, organismo autárquico y descentralizado administrativa y financieramente, modificado por Ordenanza 8892/2011, con el objetivo de abordar de manera integral la movilidad urbana
- **Servicio Urbano de Mantenimiento Ambiental Rosario (SUMAR)**, creada por Ordenanza 8.422/09 como ente autárquico que gestiona la recolección de residuos. Se capitaliza con aporte del municipio s/ decreto 3237/2012.
- **Empresa del Estado Municipal Costanera Rosario**, creada por DEM 1549/2000, cuyo objeto es la explotación comercial de bienes del dominio municipal, desarrollando una oferta de espacios y pasos públicos, recuperando la relación de los rosarinos con el río
- **Empresa del Estado Municipal Autódromo Rosario**, creada por DEM 311/2001, cuyo objeto es la explotación comercial de bienes del dominio municipal, vinculadas al deporte motor en Rosario y su zona de influencia.
- **Empresa del Estado Municipal Terminal Rosario S.A.**, creada por DEM 1.355/2001, para la administración y gerenciamiento del servicio público de pasajeros, de corta, media y larga distancia, encomiendas.
- **Empresa Mixta de Transporte Rosario S.A. (EMTR SA)**, sociedad creada por Ordenanza 8.111/06 con la participación mayoritaria de la Municipalidad del 95,65 % del Capital Social (EECC 2016), cuyo objetivo es la prestación del servicio de transporte de pasajeros así como el desarrollo y gestión de tecnologías de transporte.
- **Sociedad del Estado Municipal Laboratorio de Especialidades Medicinales (LEM)**, creado por Ordenanza 6.310/96, cuyo objetivo es planificar y producir medicamentos de acuerdo a la demanda de los efectores de salud municipales, comercializando su producción con efectores públicos municipales, provinciales, nacionales, no gubernamentales y privados, nacionales o extranjeros, en este último caso, con autorización del Concejo Municipal de Rosario

- **Sociedad del Estado Municipal para el Transporte Urbano de Rosario** (SEMTUR), creada por Ordenanza N° 7.290/2002., cuyo objetivo es la explotación de las líneas del Servicio de Transporte de Pasajeros y servicios relacionados
- **Sociedad del Estado Municipal Hipódromo Rosario**, creada por Ordenanza 8092/2006; sociedad cuyo objeto será la administración y explotación del predio correspondiente al hipódromo de Rosario, así como todas las actividades que se desarrollen en el mismo.

Además, ya pertenecientes al Sector Financiero, que exceden la órbita del presente trabajo por estar bajo la fiscalización externa directa del Banco Central, con normas específicas, se encuentran:

- **B.M.R. Mandatos y Negocios S.A.:** Sociedad Anónima creada por Ordenanza 8011/2006, con un 15 % Capital Social S/EECC 2016 perteneciente a la Municipalidad de Rosario, con el objeto de estructurar y administrar fideicomisos, desarrollar actividades complementarias a las financieras y participar en operaciones de cumplimientos de mandatos.
- **Banco Municipal de Rosario:** constituida como persona jurídica, pública y autárquica, de acuerdo a lo establecido en su Carta Orgánica, y cuyo único accionista es la Municipalidad de Rosario, para quien constituye su Agente Financiero

Estos organismos, se rigen por distintas normativas, tanto de derecho público como privado, en su régimen de compras y contrataciones, y en lo que atañe a la administración de su personal. En algunos de ellos, los recursos humanos responden a distintos convenios privados, diferentes del Estatuto del personal municipal de la Provincia de Santa Fe. Entonces, para establecer los puntos de control y la metodología a aplicar, es necesario estudiar ciertas características distintivas, como lo son: el acto de creación, la conformación de su capital, facultades y/o atribuciones en función de su objeto, regímenes jurídicos aplicables en compras y contrataciones, incluso de su personal.

La primera distinción, para poder acceder a su descripción, entonces, corresponde al acto de creación. En la Municipalidad de Rosario, en un principio, el Departamento Ejecutivo tomó la decisión de gestionar algunos servicios a través de empresas del estado, procediendo a crearlas a través de un **decreto**. Así en los Vistos del citado Decreto de creación la Empresa del estado Municipal Costanera Rosario, N° 1549/2000, se señalaba: *“...Que la facultad de crear entidades descentralizadas con el objeto de ejercer funciones pertenecientes a la zona de reserva de la Administración es un poder implícito reconocido al Departamento Ejecutivo (art. 41, inc. 26 L.O.M.), al igual que el que concurre en sus pares en los ámbitos provincial y nacional....”*. El Tribunal Municipal de Cuentas objetó la competencia del Departamento Ejecutivo para delegarle atribuciones a la Empresa que él mismo no tiene, por la Ley Orgánica de Municipalidades y Comunas (Dictamen TMC Nro. 110): *“...Cuando la L.O.M. dispone sobre la creación de entes autárquicos, atribuye dicha competencia al Cuerpo, art.39 inc.63 y 65; con mayor razón si se trata de una Empresa del Estado Municipal, donde el régimen jurídico de sus actos acusa una marcada interrelación e injerencia recíproca entre los Derechos Público y Privado.....”*. Para evitar éste inconveniente, luego se procedió de manera diferente, enviando proyectos al cuerpo deliberativo, para que los entes fueran creados por Ordenanza Municipal.

Es así como surge esta primera diferencia, es respecto a las atribuciones de los organismos, a partir de su acto de creación. Las que nacen de un decreto del Departamento

Ejecutivo, no pueden tener mayores facultades que las que tiene el mismo poder, otorgado por las leyes provinciales (L.O.M). En cambio, si se originan por una decisión del Poder Legislativo (Concejo Municipal), éste puede otorgarle distintas atribuciones, e incluso enmarcarlo en distinto régimen jurídico. Así surge otra distinción a analizar en cada caso, que es si pertenecen al derecho público, o al derecho privado.

Tal situación es abordada por el Tribunal de Cuentas en sus dictámenes. Específicamente, mencionamos en Dictamen Nro. 752 de Julio 2016 que se refiere a controles posteriores en los procedimientos de compras y contrataciones en la EEM Costanera Rosario. En el mismo, se concluye que: *“...Siendo una empresa del estado sujeta un régimen jurídico mixto, según la naturaleza de sus actos, no seguir los procedimientos de contratación administrativos impuestos para el Departamento Ejecutivo en la ejecución de sus actividades, actos y contratos administrativos implicaría trasladar a dicha empresa facultades y prerrogativas que esta no posee. Es decir, a criterio de este Tribunal, las contrataciones que se relacionen con obras, compras, trabajos, etc. Y que eran realizadas por el Departamento Ejecutivo y que descentralizó por adjudicación de funciones a dicha empresa, deben serlo de acuerdo a las facultades y parámetros que la normativa legal le impone”*

En función de lo expuesto, y a modo de ejemplo, se mencionan los siguientes entes y sus distintos regímenes jurídicos aplicables, en base a lo definido en su instrumento de creación. Así, se puntualiza en cada caso el encuadre jurídico que adopta el ente, el régimen de contrataciones adoptado, la normativa por la que se rige su personal y el control al que se encuentra sujeto, a saber:

- **Ente Turístico Rosario (ETUR):** Fue creado por Ordenanza 6200/1996, como un ente descentralizado, autárquica administrativa y financieramente. El Art. 6 de la citada norma establece específicamente, en lo referido a contrataciones y personal, lo siguiente: *“....En lo que respecta a la adquisición de bienes o servicios de terceros, será de aplicación la Ordenanza de Contabilidad en sus artículos pertinentes. El personal permanente a contratar por el ETUR se desempeñará bajo las modalidades previstas en las leyes laborales que regulan la materia en el ámbito privado.”*

Es el Tribunal Municipal de Cuentas el órgano de contralor externo del Ente, en función a lo definido en la Ordenanza de creación del ente, Art. 9 que señala: *“El Tribunal de Cuentas será el órgano de contralor del ETUR...”*

- **Ente de la Movilidad de Rosario**, creado por Ordenanza N° 7.627/03 como Ente del Transporte Rosario (ETR), modificado por Ordenanza N° 8.892/11, para abordar de manera integral, la movilidad urbana. El mismo funcionara como un organismo autárquico, descentralizado administrativa y financieramente dotado con capacidad para actuar en el ámbito público y privado. Se encuentra sometido al control del Tribunal Municipal de Cuentas y posee un Reglamento de Compras, Resolución 307/14 del Ente, con pautas similares a las establecidas por la normativa municipal.
- **Ente autárquico “Servicio Urbano de Mantenimiento Ambiental Rosario – SUMAR”:** creado por Ordenanza N° 8.422 del 2009. Su régimen de compras y contrataciones, de acuerdo al art. 7º, queda sujeto a lo previsto por el art.10º de la Ley Orgánica de Municipalidades, *“...garantizando la libre concurrencia de oferentes, igualdad de oportunidades a los mismos, la transparencia, eficiencia y la obtención de las condiciones más ventajosas para el interés público...”*, y a

continuación enumera los distintos procedimientos que se utilizarán de acuerdo a montos determinados para la empresa. Aclara que los valores se actualizarán automáticamente, en la misma proporción, cuando se actualicen los del art. 67° de la Ordenanza de Contabilidad.

En su art. 9° enumera Deberes y Atribuciones del Directorio, entre las que se encuentra la de *“Contratar y remover a su personal en el marco de la ley de contrato de trabajo, sus complementarias y modificatorias, los convenios colectivos del rubro que correspondieren y las demás normas aplicables al régimen laboral privado”*.

El control externo del Ente se encuentra a cargo del Tribunal Municipal de Cuentas, al señalar en el Art. 9 de la citada Ordenanza de creación lo siguiente: *“Controles administrativos: el Ente estará sometido a los siguientes controles:*

a) Auditoria contable externa independiente

b) De legalidad y gestión ejercida por el Departamento Ejecutivo.

c) Tribunal Municipal de Cuentas de acuerdo a sus facultades.”

- **Sociedad Laboratorio de Especialidades Medicinales (L.E.M.):** su Ordenanza de creación N° 6.310 de 1997, establece en su art. 9° que: *“...El **personal** de la sociedad, con excepción de los miembros de los órganos de administración y de fiscalización, se regirán por las disposiciones de la Ley de Contrato de Trabajo y del Convenio de Aplicación, o del que en el futuro los sustituya”*. En cuanto al personal que fuera transferido de la Municipalidad al LEM, el art. 10 in fine dispone *“La transferencia del personal municipal a la Sociedad del Estado implicará ipso facto el cese de la aplicación del régimen laboral y previsional de derecho público.”* El control externo de la Sociedad se encuentra a cargo del Tribunal Municipal de Cuentas, así lo señala su Ordenanza de creación: *“...El control externo y posterior de la Sociedad estará a cargo del Tribunal de Cuentas...”*
- **Empresa Mixta de Transporte Rosario S.A.:** se aprueba la participación de la Municipalidad de Rosario por Ordenanza N° 8.111 del 2006 (al 31/12/2016 la participación de la Municipalidad era del 95,65 % según aclara la Nota a los Estados Contables N° 23 – Participaciones de Capital del Ejercicio 2016). Dicha Ordenanza establece en su art. 4° que la sociedad mantendrá con su **personal** una vinculación laboral de derecho privado, encontrándose regida por la Ley 20.744 de contrato de trabajo y sus modificatorias. Aclara el art. 3 que no resultan aplicables a esta empresa las disposiciones de la ley 9.286 (Estatuto y escalafón del personal de Municipalidades y Comunas de la Provincia de Santa Fe) ni, en general, las normas o principios de derecho administrativo. El art.2° la somete a *“los mismos controles internos y externos de las personas jurídicas de su tipo”*, pero agrega también *“asimismo a los controles internos y externos del sector público municipal en los términos de las leyes provinciales y ordenanzas vigentes”*
- **Empresa del Estado Municipal “Terminal de Ómnibus Rosario”,** por decreto N° 2.756 del 2008 se aprueba su Reglamento Interno. El mismo, describe a la empresa como una *Persona Pública Estatal que pertenece al ámbito descentralizado de la organización administrativa del Estado Municipal*. Somete el régimen jurídico de sus actos a **a) al Derecho Público todo lo concerniente a las relaciones con la Administración Municipal, al uso del espacio público y al**

Servicio Público que constituye su objeto b) al Derecho Privado todas las demás relaciones jurídicas que se refieran a las actividades específicas, necesarias para cumplir su gestión, incluidas las relaciones laborales.

Aclara en su art. 1º, que el ámbito de aplicación **material** del reglamento, comprende “*las relaciones laborales con el personal que presta servicio y contractuales con terceras personas que se rigen por el derecho privado*” (inc. b). El art. 4º dispone, respecto al régimen de contratación, que a los fines de adjudicación de espacios de dominio público y de los servicios públicos, la EMM utilizará el procedimiento de contratación público. El régimen jurídico de dicho procedimiento será el vigente para las contrataciones en la Municipalidad de Rosario.

En su art.53 dispone: “*...El personal empleado por la EMM tiene con la misma una relación laboral que se rige por las disposiciones de derecho privado aplicables a la actividad que desarrollan....*”. El art. 54 establece que las relaciones contractuales con terceros, se rigen por el derecho privado.

En lo que refiere al control, la empresa estará sometida al control interno de una Sindicatura (síndico titular y suplente, ambos designados por el DEM). Además, estará sujeta al control de la Dirección Gral. de Auditoría de la Secretaría de Hacienda y Economía y de los órganos municipales de control externo, es decir, Tribunal Municipal de Cuentas.

- **Empresa del Estado Municipal Costanera Rosario**, creada por Decreto N° 1.549 del año 2000, para la explotación de los complejos del balneario La Florida y piletas del Parque Alem. Por el DEM citado, el Intendente designa al Presidente y al Consejo de Administración, que consta de cuatro miembros. De acuerdo a lo establecido en el Art. 6 es el Consejo Administrador el Órgano superior de la empresa, y sus decisiones obligan al Presidente., dentro de las cuales podemos citar la de nombrar a sus propios empleados conforme a la Ley de Contrato de Trabajo (Art. 8 inc. m) del Estatuto de la Empresa s/DEM 1549/2000).

En lo que refiere al reglamento de Compras de la empresa podemos señalar que el mismo se encuentra vigente desde Agosto del 2016 y es una síntesis de las pautas previstas en el DEM 438/98 Reglamento de Compras y Erogaciones Menores y en la Ordenanza de Contabilidad.

En el citado Decreto, se establece que la empresa estará sometida al control interno de la Sindicatura. En lo que refiere al control externo, el mismo se encuentra a cargo del Tribunal Municipal de Cuentas, tal como señala la Ordenanza de creación del órgano de control al señalar en su Art. 19 Inciso a): “*... Realizar el control y evaluación de la gestión administrativa municipal en relación a las operaciones financiero-patrimoniales de la administración central, Honorable Concejo Municipal y entes descentralizados, creados o a crearse.*”

En cuanto a la integración o interrelación presupuestaria y contable de estas entidades con la Administración Central, se observa la siguiente consideración en la Cuenta General del Ejercicio:

Las entidades y/u organismos se exponen, en el Balance General de la Municipalidad de Rosario, por el importe de sus patrimonios netos, en la cuenta de **ACTIVO NO CORRIENTE - Aportes de Capital en Patrimonio de Organismos Autárquicos**,

Empresas y Sociedades del Estado del Activo No Corriente (detalle en Nota 22 – EECC 2016):

- Banco Municipal de Rosario
- Instituto Municipal de Previsión Social
- Servicio Público de la Vivienda y el Hábitat
- Soc. del Estado Municipal Transporte Urbano Rosario (SEMTUR)
- Instituto Lucha Antipoliomielítica y Rehabilitación del Lisiado
- Ente Turístico Rosario
- EEM Autódromo Ciudad de Rosario
- Laboratorio de Especialidades Medicinales Soc. del Estado
- Se exponen en la cuenta con la misma denominación, pero en el **PASIVO NO CORRIENTE, Aportes de Capital en Patrimonio de Organismos Autárquicos, Empresas y Sociedades del Estado del Pasivo No Corriente** por el Patrimonio Neto negativo de cada una de ellas (Nota 39 – EECC 2016):
 - Ente de la Movilidad de Rosario
 - EEM Costanera Rosario
 - EEM Terminal de Ómnibus Rosario
 - Soc. del Estado Hipódromo Rosario
 - Servicio Urbano de Mantenimiento Ambiental Rosario

También en el **ACTIVO NO CORRIENTE**: en el rubro **Participaciones De Capital**:

- Empresa Mixta de Transporte Rosario SA (EMTR SA, Ordenanza 8.111/06) PARTICIPACION DE CAPITAL: 95,65 % Del Capital Social
- B.M.R. MANDATOS Y NEGOCIOS S.A.: 15 % Capital Social S/EECC 2016

Presupuestariamente, cabe la siguiente distinción: en oportunidad de elevarse el Presupuesto General de la Administración Central para su debate y aprobación por el Concejo Municipal, las únicas que se incluyen, con presupuestos diferenciados, son los organismos descentralizados: Instituto Municipal de Previsión Social, Servicio Público de la Vivienda y el Hábitat, y el Instituto Municipal de Lucha Antipoliomielítica y Rehabilitación. Por ende, estos organismos también se incluyen en la rendición de cuentas final, a través de la Cuenta General del Ejercicio.

A diferencia de lo expuesto, las empresas y sociedades, propiamente dichas, manejan sus presupuestos de manera interna, y no integran éstos documentos públicos anuales recién mencionados.

Cabe aclarar, que tanto los organismos como las empresas y sociedades del Estado, confeccionan anualmente sus Estados Contables.

1.4 - El control externo de las empresas y sociedades del estado en la ciudad de Rosario

El Control, puede ser clasificado de diversas maneras. Se habla de control interno y externo, según de quién dependa el órgano encargado del contralor. El control interno, es el que se ejerce desde el mismo organismo, y generalmente está más enfocado a la eficiencia, eficacia y economía. El externo, que se ejecuta por órganos independientes a la empresa, resulta por lo general, más orientado a la legalidad, si bien no son excluyentes.

Vale recordar que el **Tribunal de Cuentas de la Municipalidad de Rosario (TMC)** es el **órgano encargado del Control Externo de dicho municipio**. Fue creado por Ordenanza N° 5689/93. Posteriormente dicha normativa fue modificada por las Ordenanzas N° 5728/93, 6199/96 y 7767/2004. El organismo ejerce las funciones y atribuciones asignadas por la Ordenanza 7.767 así como por las demás normas que dicte el Concejo Municipal. El Art 19 de la citada Ordenanza señala: *“...Corresponderá al Tribunal Municipal de Cuentas como órgano externo y de control posterior las siguientes funciones, las que serán ejercidas con arreglo a las disposiciones y principios de la Ley 2756:*

- *Inciso a) Realizar el control y evaluación de la gestión administrativa municipal en relación a las operaciones financiero-patrimoniales de la administración central, Honorable Concejo Municipal y entes descentralizados, creados o a crearse.*
- *Inciso b) Dictaminar ante el Honorable Concejo Municipal sobre la cuenta de inversión de la renta municipal y balance de organismos autárquicos y descentralizados.*
- *Inciso c) Dictaminar ante el Honorable Concejo Municipal sobre las cuentas de percepción de las acreencias municipales.*
- *Inciso d) Efectuar el control de legalidad de los actos administrativos con posterioridad a su ejecución, dictados por el Departamento Ejecutivo, Honorable Concejo Municipal y entes descentralizados.*
- *Inciso e) Realizar el juicio de cuentas y el juicio de responsabilidad ejecutiva, y formular los respectivos cargos cuando corresponda.*
- *Inciso f) Fiscalizar la inversión de los fondos otorgados en carácter de subsidios, subvenciones y otros actos análogos...”*

El Art. 20, incluye las funciones de veedor en Junta de Compras al señalar: *“...No obstante lo expresado en el primer párrafo del artículo anterior y como excepción, el Tribunal Municipal de Cuentas deberá participar como veedor en la Junta de Compras nombrando de su seno a cualesquiera de sus vocales. Asimismo, el Tribunal Municipal de Cuentas decidirá la participación como veedores, de los contadores fiscales para participar en las juntas de compras jurisdiccionales...”*

Algunos de los entes descentralizados creados con posterioridad a la sanción de la Ordenanza que regula el funcionamiento del Tribunal de Cuentas, lo incluyen como órgano de control en su Estatuto o Reglamento. Ejemplos:

- SUMAR, en el art. 9° de la Ordenanza 8422/09, establece que el Ente estará sometido, entre otros controles, al del *Tribunal Municipal de Cuentas de acuerdo a sus facultades*.
- SEMTUR: Ordenanza 7290/2002, art. 11° de Fiscalización, lo incluye como órgano de fiscalización externa.
- Empresa MIXTA de Transporte, en la Ordenanza 8.111/06, no lo menciona expresamente, pero en el art. 2° establece que *estará sometida asimismo a los controles e internos y externos del sector público municipal en los términos de las leyes provinciales y ordenanzas vigentes*.

El Tribunal de Cuentas, entonces, realiza sobre todos los entes, los siguientes controles:

- Integración de las entidades en la Cuenta General del Ejercicio, de manera de verificar que el patrimonio por el cual se incluyen en el Activo o Pasivo corresponda al expuesto en sus balances contables;
- Auditoría de sus Estados Contables anuales,
- Auditorías específicas sobre compras y contrataciones de bienes y servicios.
- Auditorías sobre Personal.

Específicamente, en los casos de empresas y sociedades que se rigen por el derecho privado, en los que refiere a contrataciones, también el Tribunal de Cuentas realiza controles de:

- Rendiciones de cuentas de los fondos recibidos de la Municipalidad o de otros Organismos que expresamente así lo requieran en lo que refiere a procedimientos, destino de los fondos y documental de respaldo;
- Legalidad, en forma posterior, de los actos administrativos y dispositivos o decisorios;
- Seguimiento de las observaciones realizadas por parte del TMC en sus Dictámenes
- De razonabilidad y legitimidad de contrataciones de personal, aun cuando se rijan por el Derecho Privado. Así, se realizan controles cruzados específicamente a través del Sistema IDEA, que posibilita determinar si el personal de las empresas contratistas del Estado Municipal se encuentran incluidos en la plantilla del personal de la Municipalidad de Rosario (incluyendo Administración Central, Organismos descentralizados, Empresas y Sociedades del Estado así como la plantilla de jubilados y pensionados de los últimos 10 años). Estos controles dieron lugar a diferentes observaciones y recomendaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas a través de sus Dictámenes. A modo de ejemplo, citamos el Dictamen Nro. 775 de Noviembre de 2016 en el que se realizaron controles sobre contrataciones y personal del Concejo Municipal de Rosario y que, más allá de las observaciones realizadas, se efectúa la siguiente recomendación: *“...Resulta necesario hacer mención que Ley 13.230 de la Provincia de Santa Fe, como así también en el ámbito nacional, la Ley 25.188 que regulan la **Ética en la Función Pública**, señalando en sus artículos 1º un conjunto de deberes, prohibiciones incompatibilidades aplicables, sin excepción, todas las personas que se desempeñen en la función pública en todos sus niveles y jerarquías, de forma permanente o transitoria, por elección popular, designación directa, por concurso o por cualquier otro medio legal, extendiéndose su aplicación a todos los magistrados, funcionarios y empleados del estado. Asimismo, entienden por función pública toda actividad temporal o permanente, remunerada u honoraria, realizada por una persona o al servicio del Estado o de sus entidades, en cualquiera de sus niveles jerárquicos. Dichas normativas no son aplicables al ámbito local, por lo que se **aconseja** se dicte una Ordenanza respecto de la materia, teniendo en cuenta que resulta necesario regular aquellos casos a los que no se le aplican las prohibiciones establecidas por el Estatuto para el Personal de Municipalidades y Comunas...”*.

Generalizando, y más allá de la esfera de la propia Municipalidad de Rosario, en cuanto al **control externo de las empresas y sociedades del estado**, se puede sugerir que, sea como sea que se decida su implementación, se debe velar porque se garantice:

- Cumplimiento de las normas que rigen la figura jurídica y presentación de EECC. A cargo de los organismos competentes: IGPI, AFIP; UIF, entre otros.
- Presentación de plan de trabajos y presupuestos anuales o plurianuales previos a la gestión, y su rendición de cuentas posterior, que permita su análisis por el cuerpo parlamentario y la ciudadanía en general.
- Legalidad de los actos administrativos, y en lo que esté sujeto a derecho público, por parte de órganos de control externo público (Auditoría, Tribunal de Cuentas).
- Control de que los actos del ente y los fondos ejecutados se correspondan con el objeto descripto en el instrumento de creación del mismo.
- Transparencia de los actos, que permite el seguimiento por parte de todos los ciudadanos. Publicitar los actos, compras, contrataciones, estados contables, garantizará el control por parte de todos los interesados.

CONCLUSIÓN

En la medida que el Estado va tomando a su cargo mayores funciones que las tradicionales de seguridad, defensa y justicia, encuentra la necesidad de adaptar su histórica estructura burocrática a los tiempos y demandas de la ciudadanía actual. La imperiosa modernización del estado requiere del mismo, mayor agilidad y flexibilidad para adaptarse a contextos cambiantes y de mayor demanda, y una de las respuestas que encuentra el aparato estatal, es la gestión de los servicios a través de la creación de empresas y sociedades del estado, o con participación estatal.

El punto aquí es, verificar el seguimiento de estas acciones, de manera de poder ejercer un control eficiente, que garantice al ciudadano la correcta prestación de los servicios en términos de oportunidad, conveniencia, equidad, y razonabilidad de tarifas/precios. Se busca evitar que estas entidades se conviertan en maquinarias burocráticas e ineficientes, alcanzando los beneficios de la agilidad y flexibilidad que la delegación de estas prestaciones persigue.

De esta manera, se podrá trabajar para garantizar a la población que las empresas y sociedades del estado, en todas sus formas, alcancen los objetivos para los cuales fueron creados.

BIBLIOGRAFÍA

GORDILLO, A: Tratado de Derecho Administrativo. Capítulos III y XXII, Fundación de Derecho Administrativo. [www. Gordillo.com](http://www.Gordillo.com)

HIERRO RECIO, Luis Ángel y HERRERA MALDONADO, José Miguel. “Mecanismos de Intervención del Sector Público. Las Empresas Públicas”. Universidad de Sevilla, 2009

REES, R.: Public Enterprise Economics, Oxford, Philip Allan Publishers Limited, 1.984. Versión en castellano de la primera edición: Teoría económica de la empresa pública, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1.979. BöS, D.: Public enterprise economics. Theory and application, Amsterdam, North-Holland, 1.986.

WATERSON, M.: Regulation of the firm and natural monopoly, Oxford, Basil Blackwell, 1.988

FERNER, A.: El Estado y las relaciones laborales en la empresa pública, Madrid, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Centro de Publicaciones, 1.990. GIL ESTALLO, M.A.: Política económica de la empresa pública, Barcelona, Universito de Barcelona. Centre de Publicaciones, 1.982.

ACLE TOMASINI, A.: La Empresa pública: desde fuera, desde dentro. Un nuevo enfoque para su planeación control y administración, México, Limosa, 1.986.

MARTIN ACEÑA, P. y OTROS: Empresa pública e industrialización en España, Madrid, Alianza, 1.990.

RICART, J.E. y OTROS: Incentivos y control en la empresa pública, Barcelona, Ariel, 1.991.

IMPLICANCIAS CONCURSALES DE LA SECCION IV DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES

Franco Raschetti⁹

Facultad de Derecho y Ciencias Sociales del Rosario y

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario

Universidad Católica Argentina

Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

RESUMEN

A partir de la reciente sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, y las reformas introducidas a la Ley de Sociedades Comerciales (hoy Ley general de Sociedades), se plantean nuevas condiciones en el sistema regulatorio que impactan en diversos aspectos de la gestión societaria. Uno de ellos lo constituye el tema de la normativa referida al procedimiento concursal y, especialmente, la cuestión de la extensión de la responsabilidad a los socios derivadas del concurso o la quiebra.

Palabras claves: Sociedades comerciales – Quiebras - Extensión de quiebra - Responsabilidad.

1) Introducción

Múltiples interrogantes han surgido y surgirán tras la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante CCCN) en nuestro país. Dicho cuerpo normativo no sólo ha incidido en la modificación de los textos de los Códigos hoy derogados, sino que mediante su clausulado irroga sus efectos a otras disciplinas reguladas en leyes especiales. En esta oportunidad nos referiremos a la regulación de las sociedades comerciales y de la normativa atinente a los concursos y quiebras.

Recordemos brevemente que la Ley de Sociedades Comerciales (19.550) mantiene su vigencia hoy en día, pero con una profunda reformulación operada mediante la ley 26.994 (el CCCN), que incluso ha cambiado la denominación de dicha norma para pasar a titularse como Ley General de Sociedades (en adelante LGS). En este contexto, las antaño

⁹ francoraschetti@hotmail.com

llamadas sociedades irregulares o de hecho hoy se encuentran alojadas en la sección IV de la LGS bajo el rótulo de “De las sociedades no constituidas según los tipos del Capítulo II y otros supuestos”.

En este contexto haremos una somera mención a qué sociedades ingresan en dicho ámbito de aplicación, de qué manera se disciplina la responsabilidad de los socios que las integran para luego colegir si, en su caso, es procedente la extensión de quiebra del artículo 160 de la ley 24.522 (en adelante LCQ) con basamento en la responsabilidad ilimitada de los socios de la sociedad fallida. Aboquémonos pues, a ello.

2) Las sociedades de la sección IV de la LGS y la responsabilidad de sus socios

2.1) Sociedades incluidas

El artículo 21 de la LGS, establece, en orden a las sociedades incluidas dentro de la sección IV que: *“La sociedad que no se constituya con sujeción a los tipos del Capítulo II, que omita requisitos esenciales o que incumpla con las formalidades exigidas por esta ley, se rige por lo dispuesto por esta Sección”*.

Determinar qué supuestos aprehende la sección no es una tarea sencilla sobre todo en base a la amplitud de los términos del artículo 21. Se sostiene que en la denominada sección IV se acoge todo fenómeno societario irregular o de hecho y no típico¹; que la norma nunca distingue entre vicios originarios o derivados por lo tanto es dable colegir que se incluyen ambas hipótesis¹ aunque debemos admitir que el tema es polémico; que todavía tienen cabida las antiguas sociedades irregulares (las que adoptan un tipo legal pero no cumplimentan los recaudos formales de escritura pública o no se inscriben en el Registro Público ya sea porque nunca instan tal inscripción o porque abandonan el trámite para conseguirla) o de hecho (que no se formalizan por escrito)¹.

Continuando, fue argüido que deben ser incluidas las sociedades unipersonales que no se constituyan como sociedad anónima unipersonal; las atípicas; las que carecen de algún elemento esencial no tipificante; las sociedades civiles¹; las que, habiendo adoptado un tipo legal previsto en la LGS, carecen de elementos esenciales tipificantes; las que habiendo adoptado un tipo previsto en la LGS, incluyen un elemento tipificante ajeno a su tipo y contradictorio con sus rasgos caracterizantes; las simples asociaciones informales que han incumplido los recaudos de los artículos 168, 169 y 187 del CCCN y que gozan de personalidad jurídica¹. Debemos reconocer que muchos de los casos

apuntados por la doctrina podrían caer dentro de la categoría de la atipicidad y así evitar la extensión de la enumeración.

Como se desprende de la enunciación realizada en el párrafo precedente, las certezas no abundan en lo tocante a qué sociedades deben incluirse en la sección IV y resulta harto complejo establecer un decálogo certero y exhaustivo dado que las posibilidades son múltiples¹ (piénsese que no indagamos sobre situaciones relativas a cada tipo social en particular). Por ello, creemos que la denominación que más se ajusta a este fenómeno es aquella que lo refiere como “residual” ya que si pretendiésemos nombrar cada una de las hipótesis correríamos el riesgo de no ser completos en el agrupamiento, entonces, se satisface la amplitud de criterio con dicha denominación. Somos conscientes de la acepción negativa que en derecho suele tener la voz “residual” pero aquí la misma debe aplicarse con total prescindencia de cualquier valoración negativa.

Debido a la pluralidad de posibles sociedades que podríamos incluir en dicha sección, la doctrina suele mencionar a todo el conjunto como “sociedades de la sección IV”, en una denominación quizás un poco rimbombante pero que debe ser aceptada a poco que se verifica el amplio espectro de posibilidades e hipótesis de lo más variopinto que puede ser alcanzado por la legislación de la sección de marras y así es tolerado por el legislador¹.

2.1) Responsabilidad de los socios

Sobre el particular, el artículo 24 de la LGS dispone que *"Los socios responden frente a los terceros como obligados simplemente mancomunados y por partes iguales, salvo que la solidaridad con la sociedad o entre ellos, o una distinta proporción, resulten: 1) de una estipulación expresa respecto de una relación o un conjunto de relaciones; 2) de una estipulación del contrato social, en los términos del art. 22; 3) de las reglas comunes del tipo que manifestaron adoptar y respecto del cual se dejaron de cumplir requisitos sustanciales o formales"*.

Se supera de este modo el sistema anterior en donde los socios respondían solidaria e ilimitadamente ante las deudas sociales y de una manera no subsidiaria sino directa. Comentando esta nueva normativa se ha dicho que la reforma, dejando de lado el criterio sancionatorio con que se trataba a estas formas asociativas, ha premiado a los partícipes de estas sociedades no constituidas regularmente con una responsabilidad

simplemente mancomunada y subsidiaria, parcialmente similar con la que el Código Civil derogado normaba a las sociedades civiles¹.

De este modo podríamos establecer que, por regla general y de modo supletorio o no-imperativo, la responsabilidad de los socios miembros de las sociedades de la sección IV es simplemente mancomunada pero con la posibilidad de modificar este régimen ya sea, en el contrato social para la totalidad de las relaciones jurídicas del ente societario; en un negocio jurídico particular (por ejemplo una contratación aislada) o conjunto de ellos (por ejemplo la totalidad de relaciones con un proveedor) pero sólo circunscripto a dicho/s acto/s ; o que derive del tipo social cuya observancia de presupuestos omitieron (por ejemplo una si se tratare de una sociedad colectiva irregular, a tono con el artículo 125 de la LGS). Por fuera de lo disciplinado normativamente en el artículo 24, creemos que cabe la posibilidad de que los socios consagren explícitamente una responsabilidad mancomunada pero no por cuotas iguales sino de monto o porcentaje diverso entre sí en el contrato de social, de existir el mismo.

¿Qué implica consagrar una responsabilidad de tipo simplemente mancomunada? Por supuesto que primeramente evidencia una obligación de sujeto múltiple o mancomunada y luego, con fundamento en el título o en la ley, un fraccionamiento del vínculo de acuerdo con la pluralidad de sujetos que la integran¹. A tono con la definición brindada por el CCCN en el artículo 825 obligación simplemente mancomunada es *“aquella en la que el crédito o la deuda se fracciona en tantas relaciones particulares independientes entre sí como acreedores o deudores haya. Las cuotas respectivas se consideran deudas o créditos distintos los unos de los otros”*.

No debe confundirse el fraccionamiento de la obligación o la presencia de vínculos jurídicos disociados entre sí con la divisibilidad o indivisibilidad de la prestación en juego. Bien se ha dicho que la mancomunación en cualquiera de sus manifestaciones guarda relación con el número de sujetos que intervienen en los polos de la relación obligatoria y con la estructura del vínculo jurídico; la divisibilidad o indivisibilidad se relaciona, en cambio, con la aptitud de la prestación para ser cumplida fraccionadamente¹.

En consecuencia, es dable hallar obligaciones simplemente mancomunadas divisibles o indivisibles y de hecho el CCCN en su artículo 826 remite a la regulación de éstas últimas (artículos 805 – 824) del siguiente modo: *“Los efectos de la obligación simplemente*

mancomunada se rigen por lo dispuesto en la Sección 6a de este Capítulo, según que su objeto sea divisible o indivisible”.

Con basamento en lo dicho podríamos encontrar pues dos tipos de obligaciones simplemente mancomunadas: *a)* obligaciones simplemente mancomunadas de objeto (prestación) divisible; *b)* obligaciones simplemente mancomunadas de objeto (prestación) indivisible.

En orden al criterio seguido por el CCCN para determinar la divisibilidad o indivisibilidad de la prestación, Calvo Costa¹ ilustra que la divisibilidad de la obligación depende exclusivamente de la naturaleza de la prestación y de su aptitud para ser fraccionada (artículo 806 inciso c) no habiendo otra divisibilidad que la natural; pero la indivisibilidad no dependerá únicamente de la naturaleza de la prestación sino también de la voluntad de las partes (artículos 814 inciso b y 959) que pueden pactar convertir a una obligación en indivisible aun cuando su objeto sea materialmente susceptible de fraccionamiento. Debemos agregar a lo dicho por el autor que la indivisibilidad también puede hallar su fuente en la ley y tal es lo que ocurre, por ejemplo, en el artículo 209 de la LGS referido a la indivisibilidad de las acciones de la sociedad anónima.

En las obligaciones simplemente mancomunadas de prestación divisible, al ser factible materialmente la división de la prestación¹ no existe valladar a la hora de fraccionar la misma y arribar a la porción correspondiente a cada socio responsable. Pero cuidado, esto no implica que nos hallemos en presencia de varias obligaciones individuales o autónomas aparentemente vinculadas. Por el contrario, todas las obligaciones mancomunadas (de sujeto múltiple) implican una obligación única, aunque compuesta por múltiples vínculos coligados¹ toda vez que, sin perjuicio de la pluralidad de sujetos, los mismos se relacionan jurídicamente en base a una unidad de objeto y causa.

En segundo término, las obligaciones simplemente mancomunadas de prestación indivisible presentan una particularidad ya que las mismas se acercan tangencialmente a las obligaciones solidarias a tono con lo dispuesto en el artículo 817 del CCCN: *“Cada uno de los acreedores tiene derecho de exigir la totalidad del pago a cualquiera de los codeudores, o a todos ellos, simultánea o sucesivamente”* y por el artículo 820 del mismo cuerpo legal *“Si uno de los deudores paga la totalidad de la deuda, o repara la totalidad de los daños, o realiza gastos en interés común, tiene derecho a reclamar a los demás la contribución del valor de lo que ha invertido en interés de ellos, con los alcances que*

determina el artículo 841”, incluso, el artículo 841 al cual remite el 820, se encuentra emplazado dentro del régimen de las obligaciones solidarias.

Si bien merecería un desarrollo comparativo más extenso el diverso modo en el cual se propagan y extienden entre los vínculos diversas vicisitudes en las obligaciones solidarias y las obligaciones simplemente mancomunadas de prestación indivisibles (aspecto que excede el presente trabajo¹) creemos que si bien la cercanía es evidente, técnicamente esto no implica en modo alguno la transformación de la obligación simplemente mancomunada de prestación indivisible en una solidaria, dado que en las primeras la exigibilidad del total de la prestación se produce no porque el acreedor lo sea por el todo de la obligación o porque cada codeudor esté obligado al todo, sino porque no se puede demandar una parte al no admitirse el fraccionamiento de la prestación objeto de la obligación.

Finalmente, valorando la decisión del legislador de modificar el régimen de responsabilidad de los socios de la sección aquí estudiada, creemos que dicha opción puede ser objetable dado que, ante este nuevo régimen de responsabilidad, encontramos una regla, por la cual un integrante de las sociedades comprendidas en la sección IV se encuentra en mejor posición que un integrante de una sociedad típica y regular¹. A su turno, observa agudamente Nissen¹ que la omisión de inscripción en los registros mercantiles locales (uno de los supuestos que se incorpora en la sección IV) no es un mero vicio de forma, sino una actuación que imposibilita el control estatal de las sociedades comerciales, en el cual están comprometidas sólidas razones de orden público, y sin perjuicio de ello pasó a convertirse en uno de los regímenes más beneficiosos en materia de responsabilidad de sus integrantes, que de ser solidaria, pasó a ser mancomunada por partes iguales.

En otro orden de ideas, es nuestro deseo remarcar que la decisión legislativa no tiene que ver con el respeto a la excepcionalidad de la solidaridad en el ordenamiento jurídico argentino como se ha sostenido en doctrina. Por supuesto que la solidaridad es excepcional y no se presume dado que se requiere de una manifestación expresa sea de la ley sea del título constitutivo de la obligación según el artículo 828 del CCCN¹. Como bien comunicaba Lafaille¹, cuando en virtud del título constitutivo o según mandato de la ley, el contenido de la deuda puede ser íntegramente reclamado por cualquiera de los acreedores a cualquiera de los deudores, se presenta el caso de la “solidaridad”. También,

siendo la solidaridad una excepción al régimen general de la simple mancomunación en nuestro sistema, queda claro que no se admite la posibilidad de que exista la solidaridad tácita, ni pueda la misma inducirse en forma analógica, lo que no implica que deban emplearse términos sacramentales¹.

Ahora bien, la opción de dejar de lado la solidaridad en nada tiene que ver con la regla de la simple mancomunación¹ dado que la excepcionalidad se establecía en pos de sancionar a los socios de las sociedades irregulares o de hecho y al mismo tiempo disuadir a ellos y terceros de embarcarse en dichas sociedades defectuosas y por ello, de modo respetuoso con la excepcionalidad de la solidaridad que desde antiguo rige en nuestro derecho nacional tal como dijimos precedentemente, se consagraba de modo expreso en la norma este tipo de responsabilidad para satisfacer tal finalidad. De este modo, la modificación responde pura y exclusivamente a una decisión de política legislativa que ha pretendido superar el sistema sancionador y de modo instrumental a dicho fin trasmutó la responsabilidad solidaria de los socios en una simplemente mancomunada. Podrá advertir el lector que la finalidad perseguida trasciende, aunque lo comprende, al respeto por la regla de la simple mancomunación de nuestra normativa civil y comercial.

3) Las sociedades de la sección IV como sujetos concursables

Primeramente, urge aclarar que las sociedades no constituidas de conformidad con los tipos prefijados en el capítulo II de la LGS son sujetos concursables. Si bien dicha conclusión es pacífica en doctrina, no podemos dejar de mencionar que del juego armónico de los artículos 2, 5 de la LCQ tal conclusión se impone toda vez de que se trata de una *“persona existencia ideal de carácter privado”*, utilizando los vocablos de la norma.

Asimismo, este entendimiento se ve confirmado explícitamente en dos normas: primero, el artículo 26 de la LGS, integrante de la sección IV, al disciplinar que *“Las relaciones entre los acreedores sociales y los acreedores particulares de los socios, aun en caso de quiebra, se juzgarán como si se tratara de una sociedad de los tipos previstos en el Capítulo II, incluso con respecto a los bienes registrables”*. De este modo se propicia el ámbito de cumplimiento de uno de los dos presupuestos de este caso de extensión, vale decir, la quiebra (en rigor, factibilidad) de una sociedad que se incluya dentro del decálogo de sujetos concursables.

Segundo, por el hecho de que en el nuevo régimen jurídico estas sociedades “defectuosas” pasan a gozar de una personalidad jurídica¹ propia e independiente¹. En consecuencia, y estableciendo un paralelo con las normas del CCCN, podemos decir que son personas jurídicas (artículo 141) privadas (artículo 148 inciso a), con capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones (artículo 141), que gozan de una personalidad jurídica diferenciada respecto de la de los miembros que la integran (artículo 143), comenzando su existencia desde su constitución (artículo 142)¹ sin que sea necesaria autorización previa alguna para funcionar, salvo que exista una disposición legal en contrario, caso en que la persona jurídica no podrá funcionar antes de obtenerla.

Este reconocimiento de una personalidad jurídica independiente se manifiesta en una variedad de disposiciones como, a guisa de ejemplo: artículos 22 y 23 primera parte de la LGS en virtud de los cuales el contrato social puede ser invocado entre los socios y sus cláusulas pueden oponerse contra los terceros que las conocían al contratar, incluso respecto de quien representa a la sociedad; el artículo 23 segunda parte de la LGS al permitirle a la sociedad adquirir bienes registrales a su nombre, por un acto de reconocimiento de todos los socios, permitiendo separar los bienes personales de los bienes afectados a la empresa; el artículo 23 *in fine* que admite la acreditación de la existencia de la sociedad mediante cualquier medio de prueba.

4) Las sociedades de la sección IV y el artículo 160 de la LCQ

Luego de despejada la cuestión atinente a las sociedades de la sección IV como sujetos pasibles de concurso o quiebra y continuando con el análisis de marras, sabido es que la LCQ en el capítulo III del Título III, bajo la denominación “Extensión de la quiebra. Grupos económicos. Responsabilidad de terceros”, trata el tema del presente acápite junto a otros de relevante aplicación práctica, regulándolo particularmente en la sección I (la sección II excluye de su ámbito a los grupos económicos) mediante la cual, y en una palabra, la ley hace recaer las consecuencias de la quiebra sobre personas (físicas o jurídicas) que, sin necesidad de hallarse en cesación de pagos, son declaradas en quiebra por extensión, o bien se los declara responsables por haber manejado dolosamente el patrimonio de la fallida, en búsqueda de que se sumen nuevos patrimonios al de fallido originario para responder por sus deudas, si bien cada fallido por extensión habrá de responder, además, frente a sus propios deudores¹.

Nos centramos aquí en el primer artículo de dicha normativa, el 160, el cual reza: *“La quiebra de la sociedad importa la quiebra de sus socios con responsabilidad ilimitada. También implica la de los socios con igual responsabilidad que se hubiesen retirado o hubieren sido excluidos después de producida la cesación de pagos, por las deudas existentes a la fecha en la que el retiro fuera inscrito en el Registro Público de Comercio, justificadas en el concurso. Cada vez que la ley se refiere al fallido o deudor, se entiende que la disposición se aplica también a los socios indicados en este artículo”*. El artículo establece, entonces, que la quiebra del ente societario acarrea también la de los socios con responsabilidad ilimitada que la integran, en lo que, de modo gráfico, la doctrina ha caracterizado como quiebra descendente¹ y, asimismo, lo ha definido como el caso tradicional y paradigmático de quiebra dependiente¹ ya que es el supuesto más antiguo de extensión de quiebra.

Se ha discutido en doctrina el carácter de dicho instituto, vale decir, si se trata de una acción de recomposición patrimonial, de una sanción a los socios o de una institución dual siendo tributaria de ambas finalidades sin agotarse en una de ellas. Se ha postulado que con la extensión se persigue incorporar nuevos patrimonios a una quiebra ya decretada, haciendo extensiva la solidaridad pasiva a todo el patrimonio de la persona (física o jurídica) a quien se extiende la quiebra, por todas las obligaciones del fallido principal, es decir con una finalidad netamente económica y que no debe ser entendida como una sanción (a diferencia de las acciones de responsabilidad) sino como una adecuación a la realidad del quebrado.

De este modo hallaríamos una tutela legal extraordinaria que, en ciertos casos, la ley concursal asigna a acreedores afectados por déficit de activo en la quiebra principal¹ como remedio al daño (imposibilidad de cobrar) que los mismos sufren. Pero también se ha dicho que es una cuestión debatida en la actualidad si es o no una sanción, indicando que en la práctica cotidiana no se logra la mentada recomposición de activos, sino que por el contrario pueden traerse más pasivos, perjudicando en definitiva a los acreedores¹. Incluso se ha propuesto que la extensión de quiebra no es una sanción ni una acción resarcitoria, sino una medida antievasión¹.

Por fuera de la naturaleza jurídica y finalidad del instituto, queda claro para cualquier postura que se adopte al respecto, que la pretendida automaticidad de la declaración de quiebra no puede vulnerar el derecho de defensa en juicio de los sujetos afectados. Tal

como apunta Truffat, no procede, por tanto, la declaración de quiebra sin más de los socios con responsabilidad ilimitada. Parece existir consenso en que la vía razonable será la citación del artículo 84 de la LCQ. A tal conclusión remite el propio artículo 160 de la LCQ al estatuir que "*Cada vez que la ley se refiere al fallido o deudor, se entiende que la disposición se aplica también a los socios indicados en este artículo*"¹.

Tal como venimos exponiendo, el problema estriba en determinar si las sociedades de la sección IV de la LGS pueden ser incluidas junto a aquellas en las cuales sus socios integrantes poseen una responsabilidad ilimitada. La cuestión no es menor toda vez que la respuesta implicará, en su caso, la liberación o no de dichos socios de la posibilidad de verse arrastrados a su quiebra personal por la cesación de pagos de un ente independiente y ajeno a ellos.

A modo de prolegómeno, Rouillón¹ apunta que la doctrina discrepa sobre el alcance del grado de extensión de la responsabilidad en la extensión de quiebra del artículo 160, en cuanto a si comprende sólo a los socios con responsabilidad ilimitada originaria o contractual (tesis restrictiva)¹, o también a los socios con responsabilidad ilimitada derivativa o sancionatoria, lo que ocurre por ejemplo en el supuesto del artículo 274 de la LGS (tesis amplia)¹ o, cualquiera fuere el origen de la limitación sólo a los que tienen limitación de responsabilidad *stricto sensu*, esto es quienes responden con todo su patrimonio por todo el pasivo social y no sólo por algunas deudas o algunas consecuencias de determinados actos (tesis intermedia)¹. Si bien la discusión es relevante y atinada dicha problemática no entra a tallar en el supuesto de marras.

Por el contrario, el conflicto reposa sobre el siguiente interrogante: ¿es correcto, a la luz de las modificaciones explicadas, incluir a los socios de las sociedades de la sección IV de la LGS, dentro del régimen del artículo 160 de LCQ? Dos posturas se han esbozado sobre el particular.

Ilustrando la postura que niega la procedencia de la extensión de la quiebra del artículo 160 a las sociedades de la sección IV de la LGS se ha dicho que la extensión de quiebra es un instituto excepcional (en particular, una excepción al principio de que no hay quiebra sin insolvencia) y, por lo tanto, debe imperar una interpretación restrictiva¹. También se han pronunciado en contra Muguillo¹, Molina Sandoval¹ y en el ámbito del IX Congreso Argentino de Derecho Concursal y VII Congreso Iberoamericano de la

Insolvencia las cuales tuvieron lugar en septiembre del 2015 autores como Romero, Vítolo, Sanchez, López Revol y Barreiro¹ adscribieron a esta tesis.

Los argumentos brindados, en general, ponen el foco en tres extremos según la sistematización de Boretto¹: a) la extensión de la quiebra del art. 160, LCQ, ha quedado limitada a los supuestos en que contractual y originariamente se haya pactado la responsabilidad solidaria e ilimitada de los socios; b) la extensión de la quiebra del art. 160, LCQ deja de tener aplicación automática para las sociedades informales, en tanto la solidaridad de los socios con el pasivo social no es ya la regla (los socios no son ilimitadamente responsables); c) solo podrá extenderse la quiebra a los socios de las sociedades residuales en situaciones remanentes o por situaciones originarias en los casos en que hubieran pactado en el contrato su responsabilidad solidaria e ilimitada en forma directa y no subsidiaria por las obligaciones sociales.

Luego, hallamos a una tesis minoritaria compuesta por Boretto¹, Boquín y Morach¹, Graziabile y Di Lella¹ que colige como factible la inclusión de los socios de las sociedades de la sección IV en el ámbito de aplicación del artículo 160 de la LCQ. Desde ya adelantamos nuestro beneplácito por esta última tesis de la cual participamos.

En un posicionamiento intermedio podemos citar a Usandizaga¹ quien no comparte la conceptualización de la ilimitación de responsabilidad *stricto sensu* tal como predica la tesis minoritaria, porque se superpone con el concepto de solidaridad. De *lege ferenda*, parece conveniente establecer que la extensión de la quiebra social alcance a los socios con responsabilidad ilimitada y solidaria. Pero, sin embargo, el autor citado no puede menos que reconocer que el actual texto del artículo 160 de la LCQ es claro al respecto y, so pretexto interpretativo, no puede agregarse un recaudo que el legislador visiblemente no ha previsto.

Comenzando con el desarrollo de la tesis a la cual adscribimos, estimamos que la “ilimitación” se circunscribe a responder, más allá del aporte y con todo el patrimonio personal. Así, la limitación o ilimitación se encuentra siempre vinculada a la obligación o no de responder por los pasivos de la persona jurídica con los bienes personales de los socios miembros más allá de los bienes sociales. Mientras que la simple mancomunación o solidaridad se presentan recién en una segunda instancia lógica de responderse afirmativamente el primer interrogante, a los fines de determinar cómo se responderá por las deudas sociales, si por el total o por una parte.

En este orden de ideas, resulta que la quiebra social se comunica al socio cuando la responsabilidad es ilimitada y no sólo solidaria: no debe confundirse solidaridad con ilimitación; tal el caso del socio comanditario, cuya responsabilidad es solidaria, pero limitada hasta la concurrencia de su aporte, o sea con esa limitación¹. Incluso más, Malarriaga¹ no duda en argüir que la extensión de quiebra a los socios es el medio que la ley instrumenta para hacer efectiva la responsabilidad ilimitada de los socios por las obligaciones sociales toda vez que ellos están obligados con todos sus bienes a las resultas de los negocios sociales, y la necesidad de lograr la efectividad de esa responsabilidad justifica que, fallida la sociedad, se inicien también contra los socios de responsabilidad ilimitada los procedimientos de la quiebra.

A esta diferenciación se atiene la LCQ, específicamente en su artículo 160 en donde nunca hallamos mención alguna a la responsabilidad solidaria de los socios: por supuesto que la ilimitación y la solidaridad son conceptos jurídicos cercanos, pero equipararlos se nos antoja excesivo salvo que se pretenda dotar de un contenido diverso a la solidaridad en materia de concursos y quiebras (asimilándola con la responsabilidad ilimitada) con respecto a aquel de la cual es tributaria en la totalidad de la materia jurídica restante. Puede apreciarse claramente lo desaconsejable de la decisión.

Luego, y siguiendo a Junyent Bas y Palazzo¹, una acabada regla de la responsabilidad de los socios miembros de las sociedades de la sección IV según el régimen vigente y que ilustra la diferencia entre una responsabilidad solidaria de la ilimitada sería el siguiente:

Dichos socios responden de manera: a) *ilimitada*: en tanto mantiene la responsabilidad de los socios con su propio patrimonio por los pasivos sociales más allá de la posibilidad de ejecutar los bienes que sean de titularidad del ente societario; b) *Simplemente mancomunada y por partes iguales*: con lo cual los acreedores sociales podrán exigir el cumplimiento de sus créditos a cualquiera de los socios, pero ya no por la totalidad sino por la parte que a cada uno le toca. Ello salvo la excepción del artículo 24 de la LGS que ya hemos comentado más arriba; c) *Subsidiaria*: en tanto los socios pareciera que ahora podrán invocar el beneficio de excusión previsto por el artículo 56, LGS, ya que se ha eliminado la prohibición expresa que existía a su respecto en el viejo artículo 23, LSC. Se mantendría así el efecto relativo de separación patrimonial, ya que los terceros podrán atacar el patrimonio de los socios previa excusión de los bienes sociales, sólo que podrán

hacerlo por la parte que a cada uno le corresponda, que por *default*, si nada se ha estipulado en contrario, serán partes iguales.

Para clarificar todavía más este extremo, compartimos las palabras de Boretto¹, para quien la expresión ilimitada está vinculada a los bienes sobre los cuales puede el acreedor cobrarse: así, la responsabilidad es ilimitada cuando todo el patrimonio del deudor responde por la deuda; en cambio, la responsabilidad es limitada cuando sólo un determinado bien o una parte del patrimonio del obligado responde por la deuda.

Por ejemplo, el socio de la sociedad anónima regularmente constituida responde por las deudas de la sociedad en forma limitada, pues su responsabilidad se restringe al capital social suscrito; en otras palabras, el acreedor de la sociedad sólo puede cobrar su crédito embargando y ejecutando los bienes sociales, pero no puede ejecutar ni embargar bienes de los accionistas, pues la responsabilidad de los socios es limitada. En cambio, la sociedad anónima como ente responde de manera ilimitada, con todo su patrimonio, y el acreedor puede embargar cualquier bien o todos los bienes del patrimonio social.

En definitiva, la responsabilidad ilimitada originaria de los miembros de las sociedades de la sección IV surge prístina ya que mal puede destacarse una modificación en este sentido respecto del régimen derogado. Lo que sí ha variado es el quantum de dicha responsabilidad dado que hoy en día no se responde por el todo de todo el pasivo social sino que dicho deber se ha fraccionado en partes iguales (regla) o desiguales según surja, en su caso, del contrato social (primera excepción) salvo que se establezca la solidaridad de los socios intervinientes (segunda excepción).

Así, corresponde interpretar como criterios independientes a aquellos que caracterizan la responsabilidad de los socios reconociendo que a la misma se le pueden adunar tres adjetivaciones posibles con dos posibilidades para cada una de ellas. Dicho de otro modo, el intérprete jurídico deberá elegir con relación a tres binomios (limitada-ilimitada; solidaria-simplemente mancomunada; directa-subsidiaria) una opción en cada uno de ellos y allí se logrará una conceptualización completa de cada hipótesis de responsabilidad. De la realización de dicha tarea sin desprende sin dificultad la viabilidad de la extensión fijada en el artículo 160 de la LCQ con respecto a los socios de las sociedades de la sección IV de la LGS y que tramitará ante el juez de la quiebra principal¹.

5) A modo de colofón

Como palabras finales deseamos reconocer una vez más el hecho de propugnar en estas líneas una interpretación que no ha sido acogida por la mayoría de la doctrina nacional. Nos permitimos disentir respetuosamente con dicha mayoría toda vez que en sus postulados no hallamos la necesaria diferenciación que desde la exhaustividad técnica debe hacerse entre las tres adjetivaciones que es factible predicar respecto de la responsabilidad de cualquier socio de cualquier sociedad. La cuestión no es meramente teórica, sino que, por el contrario, adoptar una u otra postura, más allá de propender a una completitud académica o científica, permite la apertura de institutos trascendentales como es la extensión de la quiebra del ente societario a los socios que la integran.

Asimismo, y conforme hemos descripto, el elevado número de hipótesis que hallan cobijo en la sección IV de la LGS, la tarea de conceptualizar del modo más depurado posible la responsabilidad de los miembros de dichas sociedades es central habida cuenta de la evidente posibilidad de que se plantee en los hechos el debate aquí traído a colación y sobre el cual nos hemos pronunciado en el sentido de admitir la viabilidad de la extensión de la quiebra consagrada en el artículo 160 de la LCQ a los socios que conforman el ente social con basamento en la responsabilidad ilimitada que, primero, dicha norma exige en su texto y, segundo, que éstos poseen tal como atestigua el desarrollo que hemos realizado.

Advirtiendo la complejidad del tema, las posturas encontradas y la necesidad de brindar una respuesta, vaya pues nuestro aporte.

REFORMA TRIBUTARIA. REVALÚO CONTABLE E IMPOSITIVO¹⁰

Luciano Palazesi¹¹

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario

Universidad Católica Argentina

Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

RESUMEN

El 27 de diciembre del 2017 el Congreso Nacional sancionó la Ley 27430 sobre reforma tributaria, y entre las novedades que incluyen se destaca la incorporación del revalúo impositivo y contable. En la norma, que luego analizaremos en detalle, se establece la posibilidad de efectuar revalúo contable e impositivo con carácter optativo para ciertos bienes integrantes del activo del contribuyente, con el objeto de actualizar los mismos.

Para efectuar el revalúo impositivo, se debe abonar un impuesto especial que variará entre un 8% y 15%, según el tipo de bien involucrado en la operatoria. Una vez que se ejerce la opción por un determinado bien, todos los demás bienes de la misma categoría deberán ser revaluados. Este impuesto no es deducible del impuesto a las ganancias, y los resultados impositivos que se origine no estarán sujeto al mismo y no se computará a efectos del calcular el impuesto de igualación (artículo 69.1), cuando corresponda.

Los sujetos que ejerzan esta opción renuncian a promover cualquier proceso judicial o administrativo por el cual se reclame el ajuste por inflación. Los sujetos que lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances comerciales podrán ejercer por única vez la opción, en el primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2018 y conforme a lo que determinen tanto la reglamentación como las normas contables profesionales.

¹⁰ Trabajo presentado en el marco de la adscripción a las materias Práctica de Integración I y II

¹¹ lucianopalazesi@uca.edu.ar

Como contraparte se imputará a una reserva específica dentro del patrimonio neto, el cual no podrá ser distribuido y tendrá el destino que establezca la reglamentación. El revalúo podrá aplicarse para el ejercicio cerrado a partir del 31/12/2017

Palabras clave: Revalúo – Ajuste por inflación – Impuestos

Revalúo impositivo.

Sujetos

Las personas humanas, sucesiones indivisas, sujetos comprendidos en el artículo 49 de la ley del impuesto a las ganancias residentes en el país a la fecha de la vigencia de la ley de referencia, pueden optar por revaluar a los efectos impositivos los bienes situados, colocados o utilizados ecoicamente en el país, y que estén afectados a la generación de ganancias gravadas en el impuesto a las ganancias. En el decreto reglamentario, en su artículo 3, establece que en el caso del condominio de bienes, la parte de cada condominio será considerada un bien distinto, no siendo necesario que todos ejercen la opción respecto del bien.

Bienes sujetos al régimen

- a) Inmuebles que no posean el carácter de bien de cambio.
- b) Inmuebles que posean el carácter de bien de cambio.
- c) Bienes muebles amortizables, incluyendo los automóviles cuando constituya el objeto principal de la actividad.
- d) Acciones, cuotas y participaciones sociales, emitidas por sociedades constituidas en el país.
- e) Minas, canteras, bosques y similares,
- f) Bienes intangibles, incluidos los derechos de concesión y similares.
- g) Otros bienes, excepto bienes de cambio y automóviles, conforme a lo establecido en la reglamentación.

Esto bienes se encuentran comprendidos siempre que estén situados en el país y estén afectados a la generación de ganancias gravadas.

Adicionalmente, debe estar adquiridos o construidos por los sujetos alcanzados con fecha anterior al 31/12/2017 (fecha de entrada en vigencia de la norma) y mantenerse en el patrimonio al momento del ejercer la opción.

Es importante destacar que el revalúo deberá ser practicado respecto de todos los bienes que tenga en la misma categoría. Con excepto de aquellos excluidos

Bienes excluidos del régimen

- Bienes con régimen de amortización acelerada.
- Bienes exteriorizados en el blanqueo (Ley 27.260 B.O 22/07/2016)
- Bienes totalmente amortizados al cierre del periodo de la opción.

Método de valuación

La Ley de referencia diferencia dos métodos de valuación en la misma. A los fines de este trabajo denominaremos **Método I** y **Método II**.

- Método I

El costo de adquisición o construcción determinado por el impuesto a las ganancias se multiplicará por el factor de revalúo correspondiente a año calendario, trimestre o mes de adquisición o construcción establecido en el artículo 283 de dicha norma legal.

- Método II

Para los inmuebles que no posean el carácter de bien de cambio y bienes muebles amortizables (incluyendo los automóviles cuando constituye el objeto principal de la actividad), el revalúo podrá efectuarse en base a la estimación que realice un valuador independiente competente en la materia.

Con respecto a los valuadores independientes, que según la norma establece que deben ser “*profesionales con títulos habilitante en la incumbencia que corresponda según los bienes que se trate*”, la misma establece una serie de restricciones para evitar manejos espurios, que se indican en el artículo 284 y se citan a continuación:

- a) Los que estuvieran en relación de dependencia del contribuyente o de entes que tuvieran vinculados económicamente a aquél.
- b) El cónyuge, conviviente o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta cuatro grados inclusive, o por afinidad hasta segundo grado, del contribuyente persona humana o sucesión indivisa, o algunos de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores de los sujetos comprendidos en el Artículo 49 de la ley del impuesto a las ganancias, o empresas vinculadas económicamente a estas.
- c) Quienes reciban una remuneración contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea de revaluación.

La reglamentación, en su artículo 8, dice lo siguiente *“las entidades y organismos que otorgan y ejercer control de la matrícula de los profesionales habilitados para realizar valuaciones de bienes deberán proporcionar a la AFIP el listado de los referidos profesionales en los términos en que el organismo lo determine.”*

¿Qué debe contener el informe de revalúo?

El Artículo 284 establece que el informe debe contener un detalle de los rubros y bienes sometidos que consigne:

- a) Ubicación,
- b) Valor de reposición
- c) Estado de conservación, grado de desgaste u obsolescencia,
- d) Expectativa de vida útil remanente.
- e) Factores de corrección y avances tecnológicos, debiéndose justificarse la metodología aplicada.

Factor de revalúo

El factor de revalúo está establecido en el Inciso a) del Art 283 de la norma de referencia, la misma abarca desde el año/trimestre 2001 hasta el 2017. Además establece que para ejercicio cerrado con posterioridad al 31 de diciembre del 2017, los factores de revalúo establecidos en la presente tabla se ajustarán por el coeficiente que surge de la variación de Precios Internos por Mayor (IPIM) que suministre el INDEC correspondiente al mes de cierre del ejercicio fiscal respecto del mes de diciembre de 2017. Las tablas que a esos elabore la AFIP contendrán valores mensuales para el año 2018.

Periodo de la opción

El ejercicio de la opción para revaluar los bienes podrá ejercer en el primer ejercicio o año fiscal cuyo cierre se produzcan con posterioridad a la entrada de vigencia de esta norma. La vigencia de esta ley que se publicó en el Boletín Oficial el 29/12/2017 y tiene vigencia, por lo tanto, a partir del día siguiente de su publicación, con lo que – salvo que el reglamento señalara algo al respecto – se aplica el año fiscal 2017 y para los ejercicios cerrados a partir del 31/12/2017.

El decreto reglamentario (Decreto 353/2018) en su artículo 1, establece que se podrá ejercer la opción **hasta el último día hábil del sexto mes calendario inmediato posterior al periodo de la opción** y que la AFIP podrá extender ese plazo hasta en 60 días corridos para ejercicios cerrados con posterioridad a la entrada en vigencia de este Decreto, es decir, el día 25/04/2018. El pago del impuesto especial sobre el importe del revalúo (o pago a cuenta¹) deberá efectuarse hasta la fecha fija para el ejercicio de la opción.

Cálculo del importe del revalúo

Importe del Revalúo

***= Valor residual impositivo ya revaluado (al cierre del periodo)
– valor de origen impositivo a esa fecha según LIG***

El importe por revalúo según la ley, es la diferencia entre el valor residual impositivo revaluado de los bienes al cierre del periodo de la opción y el valor de origen impositivo a esa fecha, calculado conforme a las disposiciones de la ley del impuestos a las ganancias.

Impuesto especial

Al respecto, se tributará el siguiente impuesto especial sobre el importe de revalúo:

Bienes	Impuesto especial % sobre el importe de revalúo (No deducible del impuesto a las ganancias)
Bienes inmuebles que no posean el carácter de bienes de cambio	8%

Bienes inmuebles que posean el carácter de bienes de cambio.	15%
Acciones, cuotas y participaciones sociales poseídas por personas humanas y sucesiones indivisas.	5%
Resto de los bienes.	10%

Cabe destacar dos cosas: por un lado, que la alícuota del impuesto especial va del 8% hasta un 15%, dependiendo del tipo del bien a revaluar impositivamente. Y por otro, que dicho impuesto **no es deducible** del impuesto a las ganancias.

En resumen, según el artículo 289 de la ley de referencia, el impuesto especial debe calcularse sobre el importe de revalúo y fija allí las tasas que resultan aplicable para cada bien. Volvemos a remarcar lo dicho en el artículo 291 de la ley ***el impuesto especial previsto en el Artículo 289 no será deducible a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias.***

El Artículo 291 establece que la ganancia generada por el importe de revalúo está exenta del impuesto a las ganancias. El importe del revalúo impositivo (neto de la amortizaciones y actualizaciones, de corresponder según el artículo 290) no se computara a los efectos de la liquidación del impuesto a la ganancia mínima presunta

La ley, en el artículo 297, utiliza el término **amortización** para referirse a las futuras **desafectaciones** del revalúo, determinando que la cuota de **amortización** se deberá calcular de la siguiente forma:

- El importe de revalúo, se deberá dividir:

Método I

A los años, trimestres, valores unitarios de agotamiento u otros parámetros calculado en función del tipo del bien y método oportunamente adoptado para la determinación del impuesto a las ganancias, remanentes al cierre del periodo opción.

$$\frac{\text{Importe de Revalúo}}{\text{Años (trimestre, valores unitarios u otros parámetros de acuerdo a la LIG) remanentes al periodo de la opción}}$$

Método II

Los años de vida útil restantes determinados en valuación según el artículo 284 de la reforma impositiva

$$\frac{\text{Importe de Revalúo}}{\text{Años de vida útil restantes}}$$

Se establece que en ningún caso el plazo de vida útil restante para estos fines podrá ser inferior a 5 años.

Para **inmuebles que no sean bien de cambio** y para **intangibles** podrá optarse por efectuar **la amortización** del revalúo en un plazo equivalente al 50% de la vida útil remanente al cierre del periodo de la opción o en 10 años, el que resulte mayor. Se aclara, que además de la amortización del revalúo, el contribuyente podrá seguir amortizando el bien respectivo, hasta la total extinción de su valor, o hasta el momento de la enajenación, sobre la base del valor de origen, método o vida útil oportunamente adoptados para la determinación del impuesto a ganancias. En el caso que el bien revaluado se vendiera en dos periodos fiscales inmediatos siguientes de la opción, su costo computable se verá deducido (salvo que se trate de los inmuebles que fueran bienes de cambio) de la siguiente forma:

- A. Enajenación durante el primer ejercicio posterior al periodo de la opción. El importe del revalúo (neto de las amortizaciones) se reducirá en un sesenta por ciento (60%). Enajenación del segundo año, se reducirá en un treinta por ciento (30%).
- B. Al importe calculado en el inciso anterior, se le adicionará el valor residual impositivo determinado sobre la base del valor de origen, método y vida útil oportunamente adoptados para la determinación del impuesto a las ganancias

Vale aclarar que todas estas alternativas y limitaciones que impone la norma impositiva pueden dar lugar a surgimiento de diferencias temporarias o gravadas entre bases

contables e impositivas con la consiguiente contabilización de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Renuncia a promover juicio

El Artículo 292 establece que *“quienes ejerzan la opción de revaluar sus bienes renuncian con ello a promover cualquier proceso judicial o administrativo que reclame, con fines impositivos, la aplicación de procedimientos de actualización de cualquier naturaleza, respecto del periodo de la opción”*. El legislador con este artículo quiere resolver las cuestiones que le preocupa al gobierno que tienen que ver con los reclamos eventuales que puedan ejercer quienes consideren estar afectados por la provisión de la ley del impuesto a las ganancias de aplicar el ajuste por inflación.

De la misma manera, implica idéntica renuncia al cómputo de la amortización del importe del revalúo o su inclusión como costo computable en la determinación del impuesto a las ganancias, por el ejercicio fiscal en que ese computo se efectuó

Efecto de la revaluación contable en los principales impuestos:

Impuesto	Efecto fiscal
Impuesto a las ganancias	Al asignar un mayor valor de bienes de uso contable, el valor se irá depreciando o amortizando en el plazo de la vida útil que le resta al bien. Esa mayor depreciación o amortización no tiene impacto fiscal, dado que en el impuesto se impugnara la amortización contable y se considerada la impositiva. Las normas del impuestos a las ganancias no admite el efecto del revalúo contable. En el caso que se enajene un bien de uso revaluado contablemente, tampoco habrá incidencia fisca, esto se debe a que se anulará el resultado contable (precio de venta menor valor residual contable) y se

	considerará el resultado por la venta impositivo (precio de venta neto menos valor residual impositivo), en el que el valor residual impositivo estará medido a su valor de costo histórico neto de las amortizaciones acumuladas. Por último, la contraparte del revalúo contable es una cuenta del patrimonio neto que podrá denominar ser reserva por revalúo contable. Como impacta en el patrimonio neto, no tendrá incidencia a nivel del resultado como mayor ganancia gravada.
Impuesto a la ganancia mínima presunta	Al igual que el impuesto a las ganancias aquí se debe considerar el valor fiscal de los bienes neto las amortizaciones impositiva, la cual no contempla posibles incrementos por el revalúo contable, por lo cual, se eliminará el activo contable el valor residual de los bienes de uso contable y se considerará el valor residual impositivo – sin actualizar – o valuación fiscal para el impuesto inmobiliario o similar, el que fuera mayor
Impuesto a los bienes personales – Responsable sustituto	El base impositivo de este impuesto viene dada por el patrimonio neto contable al 31 de diciembre de cada año, por lo cual si se revalúan los bienes de uso contable se incrementará el valor del patrimonio neto contable, por lo cual se tributará más impuesto.

Impuesto especial	Es importante aclarar que efectuar una revaluación contable no genera la obligación de pagar ningún impuesto especial. Por el contrario, el revalúo impositivo se paga una alícuota que va del 8% a 15% según el tipo del bien que se trate.
--------------------------	---

Revalúo contable

El Capítulo 2 del Título X de la ley 27430 referido al revalúo contable consta de sólo cuatro artículos, remitiéndose para su aplicación a la reglamentación y a las normas contables profesionales. El decreto reglamentario solamente en su artículo 13, en el que instruye a la Comisión Nacional de Valores, al Banco Central de República Argentina, a la Superintendencia de Seguro de la Nación, a la Inspección General de Personas Jurídicas y demás registros públicos que dicten las normas complementarias y aclaratorias que estime pertinentes, dentro del ámbito de sus competencias respectivas.

¿Quiénes pueden aplicar el revalúo contable?

El Artículo 296 permite que los *sujetos que lleven registraciones contables que les permiten confeccionar balances comerciales* pueden optar por única vez por revaluar contablemente los activos incorporados en el activo del ente.

Resolución Técnica 48

Activo sujeto a revaluación

Están alcanzados por la remediación de esta Resolución Técnica todos los activos no monetarios reconocidos en los estados contables (excepto llave de negocio)

Se incluyen del alcance los activos que el ente continuará midiendo a valores corriente en los ejercicios posteriores a la aplicación de la RT 48 porque así lo requiere las normas de aplicación, o el ente decidió utilizar una opción de política contable previstas por las normas contables aplicables, tomada con anterioridad al ejercicio de aplicación de esta resolución técnica, o en dicho ejercicio, y el ente decide continuar aplicando este criterio

de medición como política contable con posterioridad al ejercicio de aplicación de la norma de excepción

Dicha norma exige la remediación de todos los activos no monetarios para que se aproximen a sus valores corrientes (así también tiene remedir los pasivos en especie cuya remediación dependa de un activo remedido). Sin embargo. También se aclara que la remediación se realizara a todos los componentes del activo no monetario, pero aplicando el criterio de la significación. Es decir, para aquellos activos en los que la diferencia resultante de la remediación no significativa se podrá optar por continuar con la medición contable aplicada por el ente (sin considerar la RT 48)

El procedimiento para remedir

La RT 48 requiere el siguiente procedimiento:

- 1- Medir los activos en los Estados Contables del ejercicio de acuerdo con las normas vigentes y las políticas contables previas.
- 2- Remedir los activos no monetarios alcanzados por la RT 48 por traslación o por el factor.
- 3- Remedir los activos no monetarios (excepto llave) a su valor corriente a la fecha de cierre de ejercicio, utilizando para el procedimiento preferible (por determinación de su valor corriente) o alternativo (aplicando el costo anticuado el facto del **Artículo 283 de la ley 27430**). Esta opción se podrá efectuar a nivel de cada clase de elemento que integran un rubro
- 4- Realizar la comparación con su valor recuperable, una vez asignada la remediación.
- 5- Utilizar el menor importe que surja de la comparación anterior como costo atribuido de los activos que el ente posteriormente de acuerdo con el modelo del costo (por obligación o por opción establecido en las normas contables profesionales)

La RT 48 incluye dos procedimientos, uno preferible y otro alternativo, para determinar el importe remedido del activo no monetario alcanzado. El procedimiento preferible es por tasación y el alternativo es por aplicación del factor de revalúo señalado en la ley. El uso de uno u otro método es de libre elección por parte de la Dirección del ente, aunque la Resolución Técnica de referencia indique el importe por tasación como **Preferible**

Procedimiento general de remediación

La resolución técnica 48, Segunda Parte, sección 2.3 establece el procedimiento general para realizar la medición de los activos. Dicha sección dispone:

Procedimiento general

Los activos dentro del alcance de esta norma serán remedidos con el objeto de aproximar en libros a sus valores corrientes. Para tan fin deberá tenerse en cuenta las siguientes reglas generales:

- a) Los activos cuya medición, antes de la vigencia de esta resolución técnica, no se efectuara a valores corrientes deberá medirse:
 - a. Sobre la base de valores corrientes, de acuerdo a las disposiciones establecidas en la sección 3.2.2 de esta resolución técnica, o
 - b. Sobre la base del factor de revaluó informado en el artículo 283 de la ley 27430 considerando la fecha que está expresada la medición de cada elemento y según lo establecido en la sección 3.2.3 de esta resolución técnica.
- b) Para los activos incluidos en los rubros Bienes de Usos y Propiedades de Inversión y otros bienes no corrientes que se mantenga para la venta (incluyendo los retirados de servicio) cuya medición, antes la vigencia de esta resolución técnica, se efectuó a valores corrientes como consecuencia de que se ejerció una opción de las normas contables aplicables (donde existencia la alternativa de medición al modelo de costo), el ente podrá optar por:
 - a. Continuar con la política contable anterior, o
 - b. Cambiar la política contable anterior y aplicar las disposiciones de esta norma.
- c) Las mediciones resultantes (remediciones) de los establecidos en los incisos anteriores serán considerados como costo atribuido al cierre del ejercicio de aplicación de esta resolución técnica.
- d) La diferencia entra la remediación y el valor de libros previo deberá registrarse en la cuenta **Saldo de remediación – resolución técnica 48** dentro del patrimonio neto.

Tal como puede apreciarse, el proceso de remediación depende de si el ente, previo a la aplicación de la presente Resolución, media o no a valor corriente los activos y pasivos no monetarios incluidos dentro de su alcance.

Conforme a los apartados a) y b) previos, la opción de aplicación es:

	Criterio de aplicación según la RT 17 o RT 21: valores corrientes	Criterio de medición según la RT 17 o RT 41: distinto a valores corrientes
Activos incluidos en los rubros bienes de uso y propiedades de inversión y otros activos no corrientes que se mantenga para la venta (incluyendo los retirados de servicio)	Se podrá optar por: • Continúa con la política contable anterior o, • Cambiar la política contable anterior y aplicar las disposiciones de la RT 48.	Se medirán: a) Sobre la base de valores corrientes, de acuerdo con el procedimiento preferido, o b) Sobre la base del factor de revalúo del artículo 283 de la ley 27430, considerando la fecha en la que está expresando la medición contable de cada elemento y según el procedimiento alternativo.
Activos no incluidos en la categoría precedente y pasivos no monetarios	Se continuará aplicando la metodología de medición a valor corriente de la norma prevista.	

Procedimiento para obtener el importe remedido de un activo y comparación con su valor recuperable - Obtención del importe remedido

La remediación se basará en el siguiente procedimiento:

- a) Remedir los activos no monetarios a su valor corriente a la fecha de cierre del ejercicio, utilizando para ello el procedimiento preferible o alternativo. Esta opción se podrá efectuar a nivel de cada clase de elementos que integran un rubro.
- b) Realizar la comparación con su valor recuperable, una vez asignada la remediación de acuerdo con el paso anterior.
- c) Utilizar el mejor importe que surja de la comparación anterior como costo atribuido de los activos que el ente mide posteriormente de acuerdo con el modelo de lo costó (por obligación o por opción establecido de las normas contables profesionales)

La remediación se realizará en todos los componentes del activo alcanzados por esta norma, aplicando el criterio de la significación. Es decir, para aquellos activos en los que la diferencia resultante de la remediación no sea significativa se podrá optar por continuar con la medición contable aplicada por el ente (sin considerar esta norma)

Los entes tienen la opción de realizar la remediación por una de las siguientes alternativas, a:

- a) Valores corrientes (procedimiento preferible) o,
- b) Represando con factor de revalúo del artículo 283 de la ley de reforma tributaria. (procedimiento alternativo)

Esta elección de la opción puede aplicarse a nivel de cada elemento. Sin embargo, los entes que no pudieron aplicar valores corrientes por motivos de impracticabilidad deberán aplicar necesariamente el procedimiento alternativo previsto en la norma.

Comparación con su valor recuperable

Como criterio general deberá realizarse la comprobación del deterioro y por ello, ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior o su valor recuperable, entendiendo como el mayor importe ente:

- a) Su valor neto de realización:
- b) Su valor de uso.

Los entes pequeños (RT 41, segunda parte) podrán optar por no comparar la medición periódica de los bienes de uso con su valor recuperable, en cada cierre de periodo, si el resultado de cada uno de los tres últimos ejercicios fue positivo.

Si no se cumplieran la condición, la entidad deberá evaluar si existen deterioro de sus bienes de uso y, si esto se verifica, la entidad realizar la comparación del valor contable con su valor recuperable.

Si el valor recuperable es menor que el valor determinado en esta resolución, el deterioro se imputara contra la misma cuenta en la cual debe registrarse la remediación de activo

En conclusión: *la resolución técnica 48 establece como principio general de que el importe de la remisión no podrá exceder de su valor recuperable. Dicho valor recuperable es el **mayor** entre el valor neto de realización y el valor de uso del activo o grupo homogéneo de activo.*

Remisión de los bienes de uso. Procedimiento preferible

El procedimiento preferible de remediación se basa en la medición a su valor corriente. En el caso de los bienes de uso, su valor se determina aplicando el modelo de revaluación previsto por la **Resolución Técnica 17**.

Entonces, si una entidad adopto como política contable la medición de los bienes de uso al costo, deberá remedirlo bajo la **Resolución Técnica 48**, aplicando el procedimiento de determinación del valor corriente previsto en el modelo de la revaluación.

Si, por el contrario, el ente empleado el modelo de la revaluación, puede optar por continuar aplicándolo o volver al modelo de costo, pero en este último caso considerando como costo atribuido el importe revaluado a la fecha de la remediación.

Las entidades que hubieran adoptado como política contable bajo las resoluciones técnicas 17 o 41 el modelo del costo y aplicaran el procedimiento preferible para la remediación de la RT 48, deberá aplicar el modelo de revaluación previsto en la RT 17 para calcular el valor corriente.

Lo dicho precedentemente no implicada el cambio de política contable por la adopción del modelo de revaluación. La entidad continuará aplicando la política contable del modelo de costo, pero sobre la base de un importe contable remedido de conformidad con la **Resolución Técnica 48**. Así que dicha norma, indica que el valor resultante de la remediación será considerado como costo atribuido, es decir, sucedáneo del costo, para los ejercicios futuros.

Tratamiento de las amortizaciones acumuladas

Dado que la determinación de la diferencia por remisión ha de realizarse comparando el valor corriente y el importe de libros, para obtener este último importe debe retraerse el costo de las amortizaciones acumuladas a la fecha. En ocasión de contabilizar la remediación se pueden aplicar dos metodologías:

- Cancelar previamente las amortizaciones acumuladas contra el importe bruto del costo, y luego represar el importe neto del costo hasta llevarlo al importe remedido, o
- Expresar los importes del costo y las amortizaciones acumuladas por la proporción de incremento que representa el valor razonable (importe remedido) respecto del importe neto del costo.

Factores de revalúo

El factor de represión de la **Resolución Técnica 48** es el factor previsto en el Anexo al artículo 283 de la ley 27430, el cual muestra los valores para los ejercicios cerrados al 31/12/2017

Dado que la remediación prevista en la RT 48 como por la ley 27430 corresponde realizarse para los ejercicios cerrado entre el 31/12/2017 y el 31/12/2018, el texto legal indica que la AFIP determinara y aplicara los factores para la fecha posteriores al 31/12/2017 ajustando su valor por el coeficiente que surja de la variación del Índices de Precios Internos a por Mayor (IPIM) que suministra el INDEC correspondiente al mes de cierre del ejercicio fiscal respecto del mes de diciembre /2017. Las tablas que a esos fines elabore la AFIP contendrán valores mensuales para el año 2018.

Aplicación del modelo de la revaluación y realización de la remediación de la Resolución Técnica 48

El saldo por revaluación, de existir antes de la aplicación de esta resolución técnica, tendrá el tratamiento indicado en la resolución técnica 17, excepto en el caso de que el ente opte por medir al costo atribuido según la sección 3.2.6 de esta resolución técnica (es decir que el ente hubiera aplicado el modelo de revaluación en bienes de uso y decidiera discontinuarlo). En este caso, el saldo por revalúo, de existir, deberá ser transferido íntegramente al saldo de patrimonio en la cuenta “Saldo de remediación – RT 48”

Aquellos entes que aplique el modelo de **valor neto de realización** para las propiedades o para los activos no corrientes mantenidos para la venta (incluyendo los retirados de servicio) y cambien la política contable discontinuando su aplicación, considerando un costo atribuido en los términos de esta resolución técnica imputara la diferencia por la valuación a **valor neto de realización** respecto de la medición contable al inicio del periodo anual al **saldo de remediación – resolución técnica 48**.

El ente continúa la aplicación del modelo de la revaluación

Bajo esta opción, el ente emisor de los estados contables continúa aplicando el modelo de la revaluación de acuerdo con las normas contenidas en la resolución técnica 17.

Ello implica que, efectivamente, no habrá en este caso diferencia resultante de la remediación ya que resulta coincidente la medición aplicada en la resolución 17 o 41 y la 48.

Asimismo, el saldo por revaluación que existiera registro contable del procedimiento de remediación *la contrapartida de la remediación del activo y del pasivo (en caso de corresponder) al cierre del ejercicio se registrará en **Saldo de remediación – Resolución Técnica 48***.

El saldo de esta se presentará en el patrimonio neto y no podrá distribuirse mediante dividendos en efectivo o especie, pero podrá capital irse o asignarle otro destino que permitan las disposiciones legales que le apliquen.

La imposibilidad de distribuir dividendos en efectivos o especies implica que el saldo no puede ser desafectado en la medida que son dados de baja los activos y en su caso los pasivos que lo originaron.

Los mayores gastos que surjan en ejercicios futuros (depreciaciones, amortizaciones, costo de venta, etc.), como consecuencia de la remediación de los activos, se imputarán a resultados de los ejercicios, o al costo de producción, según corresponda.

La imposibilidad de desafectar el saldo de remediación impide compensar en el saldo de la cuenta **Resultados no Asignados** los mayores cargos originados por la imputación de las bajas de los activos remediados al resultado del ejercicio.

Caso especial referido a activos incluidos en los rubros bienes de uso y propiedades de inversión y otros activos no corrientes que se mantienen para la venta (incluyendo los retirados de servicio)

Se considera la situación particular de esos activos en el caso que el ente estuviera aplicando como política del modelo de revaluación o el del valor neto de realización, y ese modelo hubiera sido utilizado en la preparación de los estados contables correspondientes al ejercicio anterior a la aplicación de esta Resolución Técnica. En este caso, se podrá optar por:

1. Continuar aplicando la misma política contable, es decir continuar con el anterior de la revaluación si se trata de bienes de uso o el del **Valor Neto de Realización**, si se refiere a propiedades de inversión u otros activos no corrientes que se mantenga para la venta.
2. Emplear el modelo del costo y considerar la remediación determinada al cierre del ejercicio de aplicación de la RT 48 como costo atribuido; esta opción será considerada como un cambio en la política contable con efecto a partir desde la fecha de cierre del ejercicio.

De optarse por el mantenimiento del modelo anterior	El saldo por revalúo originado en el revalúo de bienes de uso mantendrá el tratamiento indicado en la RT 17. Puede entonces: • Desafectase: • Si medida que se deprecian los bienes revaluados con contrapartida a Resultados no Asignados. • Cuando ellos son dados de baja, con esa misma contrapartida.
	El modelo del VNR para propiedades de inversión y otros activos no corrientes que se mantenga a la venta, la contrapartida imputada al resultado del ejercicio no se modifica.
Si se decide medir al costo atribuido de esta resolución	Que el ente ha decidido discontinuar el modelo de revaluación en bienes de uso que venía aplicando, por lo tanto el saldo por revaluación deberá ser transferido a Saldo por Remediación – RT 48 .

técnica, esta opción implica	Que ha discontinuado la aplicación del modelo del VNR para las propiedades de inversión o para otros activos no corrientes mantenidos para su venta, considerando ese VNR un costo atribuido. Por lo tanto, imputara la diferencia por la valuación a VNR practicada a fecha de cierre de ejercicio en que se aplica la remediación respecto de la medición contable que tenía al inicio del periodo anual a Saldo de Remediación – RT 48.
------------------------------	---

Aspectos de exposición

En este apartado haremos referencias a la exposición tanto en los estados contables, y como así también en las notas.

Con respecto al estado contable del ejercicio se expondrá en forma comparativa con el ejercicio anterior sin aplicar a las cifras comparativas las normas de remediación de la RT 48.

En resumen, el estado contable al que hace referencia es el de situación patrimonial. La exposición de las cifras sin remediación en la información comparativa es lógica, dado que no sería razonable exigir la remediación a la fecha de cierre anterior.

Por otro lado, se expondrá en notas:

- Las políticas contables aplicadas como consecuencia de esta Resolución
- Y el efecto producido por esta remediación en la compatibilidad con las cifras del ejercicio anterior y el que se producirá en forma cualitativa en los ejercicios futuros. Las notas contendrán, como mínimo, un cuadro por rubro, con los importes de los activos antes de la remediación, los cambios por la remediación y los importes de los activos remediados en este ejercicio

LA AUDITORIA INTERNA Y EL AUDITOR

Patricia Liliana Constantini¹²

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario

Universidad Católica Argentina

Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

RESUMEN

El presente trabajo aborda el concepto de Auditoría Interna (AI) desde una perspectiva diferente. Pretende servir como criterio o pauta que interpele al profesional en cuanto al desarrollo de su actividad, por lo que no es un análisis de la definición formal normativa.

Para ello se exponen antecedentes recogidos por la profesión desde sus orígenes hasta nuestros días. Se ponen de manifiesto valores trascendentes como la verdad y la libertad que inspiran y atraviesan la labor del auditor. Como corolario se alcanza una definición conceptual de AI, con énfasis en valores esenciales. Está dirigido a los profesionales que ejercen esta especialidad, a los alumnos de la cátedra de Auditoría de la Universidad, y a todos los usuarios del servicio de AI.

Palabras clave: Auditor - Profesión - Vocación – Valores

1. Introducción

En las últimas décadas el avance de la tecnología y las comunicaciones han sido importantes factores que impulsaron cambios en las organizaciones y el contexto en el que ellas interactúan. Se ha tornado novedoso el desafío que enfrentan quienes las conducen y como consecuencia, también ha sido mayor la demanda de herramientas y recursos para reducir la incertidumbre al momento de tomar decisiones.

Las organizaciones han comprendido la necesidad de adaptarse a un funcionamiento abierto de significativo impacto social.

El acuerdo contractual escrito por los fundadores, apenas esboza el porqué de su existencia. Nuevas disciplinas van renovando y reconstruyendo a la vez, el proceso decisorio en pos de alcanzar objetivos amplios como la “Misión” y la “Visión” organizacional y responder a las necesidades de los nuevos escenarios económicos, políticos y sociales en los que nacen y se desarrollan.

Los actuales desafíos demandan una conducción ética y profesional, preparada y entrenada para responder y conocer de manera más precisa las consecuencias de las acciones realizadas.

¹² pconstantini@uca.edu.ar

AI es hoy más que nunca, el recurso que la organización moderna utiliza como soporte de la gestión de gobierno, como identificador de amenazas y como evaluador del proceso de crecimiento de la organización encaminada a trascender y contribuir al logro de objetivos de mayor alcance.

El rol de AI así descrito plantea un desafío, por lo que precisar un concepto de esta especialidad siempre será aproximarse a su basto contenido. Para dar unos pasos apenas en ese sentido, se considerarán diversos antecedentes en función del perfil de auditor, aspecto central de este análisis.

2. Origen de la actividad

El vocablo “Auditoría” deriva etimológicamente del latín "*Audire*", que significa "oír". Pues los primeros auditores ejercían su función *juzgando la verdad o falsedad* de lo que les era sometido a su verificación, principalmente *oyendo*.

Los orígenes de la profesión se remontan a 2600 años antes de Cristo, en la civilización Sumeria, pueblo antiquísimo de Babilonia, donde los escribas preparaban listas sintéticas de las transacciones que posteriormente eran confrontadas contra las listas originales preparadas por otros individuos. Los arqueólogos descubrieron las evidencias de tales controles, que mostraban puntos, tildes y círculos pequeños al lado de los números. Prácticas similares surgen de los pueblos egipcios, por ejemplo, que requerían que los registros oficiales fueran auditados por una tercera persona y que la cantidad correcta de granos que entraba en los depósitos fuera avalada mediante la certificación de un recibo.

Por otro lado, los griegos preferían que los auditores fueran *esclavos* porque sus conclusiones eran más correctas o fidedignas que la de los hombres libres, por estar bajo la pena de *tortura*.

Existe una referencia al vocablo “auditor” que se remonta al año 1285, cuando en Inglaterra el Rey Eduardo I ordenó que todos los magistrados, chambelanes servidores y recaudadores de fondos debían llevar cuentas perfectamente ordenadas de sus tareas o gestión. Los auditores debían *acusar* a los defraudadores, conduciéndolos luego a la prisión más próxima. En el año 1310 se crea el Consejo Londinense, que era una asociación profesional que realizaba auditorías.

Cristóbal Colón en 1492 fue acompañado en su viaje hacia el nuevo mundo, por un auditor enviado por la reina Isabel como representante de ella.

En la ciudad de Venecia, Italia, se creó en 1591 el “*Collegio dei Raxonati*”, institución de revisores oficiales, considerada como la primera asociación de auditores.

Más adelante, la Revolución Industrial generó un proceso de cambio en el funcionamiento, organización y control de las empresas, así como en la información contable, que trajo consigo el desarrollo técnico de esta disciplina.

El siglo XIX fue testigo de la proliferación de propietarios que delegaban la gestión del día a día de sus empresas en manos de terceras personas. Esos propietarios necesitaban una evaluación independiente del funcionamiento de sus empresas. Esta circunstancia fue lo primero que dio alas a la *profesión* de Auditoría Externa.

A partir de 1900, el crecimiento de las empresas, la complejidad de la producción y forma de comercialización, generaron la necesidad de auditorías intermedias, es decir más frecuentes y por períodos más cortos, dado que el trabajo del auditor externo se hacía cada vez más extenso. Asimismo, las organizaciones comenzaron a implementar sistemas de control interno que inspiraban confianza a los auditores y les permitían obtener evidencia suficiente para dejar de lado la auditoria exhaustiva y pasar a realizar pruebas selectivas de las transacciones.

Como parte de este sistema de control interno, se creó la *función del auditor interno* con el objetivo de *detectar errores contables, eventuales fraudes y pérdidas de patrimonio*. En un principio el objetivo de la labor era contable por los errores que producía el registro manual, pero con la aparición de los medios mecánicos de registración el auditor interno comenzó a trabajar en otras comprobaciones, especialmente en controles de caja, haberes y existencias.

Como profesión específica, la auditoría interna definida e independiente emergió en el año 1941 con la creación de *The Institute of Internal Auditors* (IIA), y fue tomando protagonismo en las organizaciones no solo para proteger los intereses puertas dentro, sino también *para ofrecer seguridad a los terceros interesados en el buen funcionamiento de las organizaciones*. Al mismo tiempo se sancionaron normas que exigían a ciertas organizaciones contar con AI.

Durante las últimas décadas AI ha extendido su mirada sobre los procesos decisorios más allá de la información contable, ha avanzado y evolucionado para convertirse en una actividad que se dedica al *aseguramiento y al asesoramiento, centrada en la gestión de riesgos, en el control y en los procesos de gobierno*.

3. Características conceptuales.

AI es una actividad que se desarrolla a partir de potencialidades necesariamente presentes, (en menor o mayor medida), en quien lleva adelante esta misión: *el Auditor*.

Vocación, pasión, sentido de pertenencia a la organización, especialización, excelencia, ética y búsqueda de la verdad, entre otras cualidades, caracterizan el perfil del profesional y de alguna manera definen esta actividad.

A continuación, se citan extractos de artículos relacionados con la labor del auditor, que pertenecen a diferentes autores y pueden servir como ejemplo de cada una de ellas.

3.1 La vocación profesional

Resulta prioritario considerar las verdaderas motivaciones personales al momento de elegir una actividad que abarcará gran parte de la jornada de trabajo. Se expresaba sobre ello *Gerry Cox*, quien fuera presidente del Consejo de Administración del Instituto de Auditores Internos ¹:

“¿Quién hubiera dicho, allá por la década del 70 cuando tenía el pelo largo y tocaba la guitarra en un grupo de rock, que me convertiría en un auditor interno? Era un hombre joven que salía del internado a la noche para ver tocar bandas como *The Who* o *The Jimi Hendrix* en el sur

de la costa de Inglaterra. Las responsabilidades de un mundo donde se trabaja diariamente y una carrera en auditoría nunca se me habían cruzado por la cabeza...

...A lo largo de los años he entrado y salido de la profesión, dejándola por un corto plazo para ser el supervisor de un departamento de servicios de información y para desempeñarme como gerente de asesoramiento comercial pero siempre volví a la Auditoría Interna. Creo que nací para auditar porque no hay dos días iguales en este trabajo. Cada día es un desafío real, y si haces tu trabajo realmente bien (y para mí es la única forma de hacerlo) descubrirás que realmente hay una diferencia en la forma en que funciona la organización.

Comencé a participar en el IIA en 1987. Recientemente había cambiado de trabajo y mi jefe sugirió que asistiera a un seminario organizado por el distrito local de un grupo llamado Instituto de Auditores Internos. Me impresionó el profesionalismo del Instituto y la cantidad de conocimientos e información al que brindaba acceso. En una semana ya era socio. No pasó mucho hasta que me invitaron a participar del comité local de organización del distrito. A principios de la década del 90 fui elegido director del Instituto del Reino Unido e Irlanda y en 1999 fui elegido presidente, una posición en la que estuve durante dos años. En 2001 fui elegido presidente de la Confederación Europea de Institutos de Auditores Internos (ECIIA, por sus siglas en inglés) y también me uní al Consejo de Administración del IIA. Mis colegas del ECIIA estaban muy entusiasmados por ver a un europeo en el Comité Ejecutivo del IIA y me persuadieron para que me postulara. Luego pasé dos años como secretario internacional antes de ser nominado para la posición de vicepresidente de desarrollo profesional.

En lo que respecta a mi carrera de auditor interno, puedo decir con honestidad que la mejor decisión que alguna vez tomé fue postularme como voluntario del IIA. Tengo el privilegio de conocer y compartir ideas con las mentes más brillantes de la profesión, como así también tener un pequeño papel ayudando a formar el futuro del Instituto. “

3.2 Pasión

En estrecha relación con la vocación está la “*Pasión*” por la tarea, así comentaba *Nahun Frett*¹,

... “El lugar más caliente en el infierno está reservado para quienes, en un período de crisis moral, se mantienen neutrales” (Dante, poeta, prosista, teórico de la literatura, filósofo y pensador político italiano).

Winston Churchill le decía al pueblo inglés en plena Segunda Guerra Mundial: “Si cada inglés cumple sola y exclusivamente con su deber, hundiremos al reino”, lo que significa que no basta con que cada quien cumpla fielmente con sus responsabilidades personales, familiares y laborales, sino que además debemos hacer ese algo más para poder preservar nuestra sociedad y nuestros valores.

...Auditoría Interna debe ser una guía en el laberinto, representamos una de las primeras líneas de defensa de las empresas. Necesitamos armas potentes contra el fraude, dentro del arsenal de una organización se encuentra la existencia de un programa de ética. Es de todos conocido que los valores éticos son un prerequisite para el éxito, pero, sin embargo, algo nos sucede en el trayecto. La convicción de “cada día ser mejor” se va degradando hasta

convertirse en compromiso de pagar las cuentas. En lugar de lograr un cambio, logramos un salario. En lugar de mirar hacia delante, miramos hacia atrás. En lugar de mirar hacia afuera, miramos hacia adentro. Y no nos agrada lo que vemos. Sin importar las circunstancias actúe de forma digna: “Saber lo que es bueno y no hacerlo es la peor cobardía”, Confucio, filósofo chino, creador del confucianismo.

... “Un hombre que trabaja con sus manos es un obrero; el que trabaja con sus manos y su cerebro es un artesano; el que trabaja con sus manos, su cerebro y su corazón es un artista” Louis Nizer, Abogado Norteamericano, nacido en Inglaterra.

Los auditores internos además de poner sus manos y su mente en el trabajo, deben de poner su corazón, debemos comprender cabalmente que todos los profesionales que nos dedicamos a realizar esta labor, tenemos que ver nuestra tarea como una vocación y realizar nuestra función con pasión. Vocación significa “llamado a” y todos los seres humanos tenemos un llamado diferente, que además representa el único camino a la plena realización. Exceptuando a quienes se hallan en una situación económicamente desesperada, la gente no suele trabajar exclusivamente por el dinero. Uno de los combustibles más poderosos para alentar nuestro interés por el trabajo es la sensación —mucho más importante— de propósito y de pasión.”

...

3.3 Pertenecer a la organización.

Otro aspecto a considerar es la relación del auditor con la organización. Lo que podría denominarse el sentido de “*pertenencia*” o la capacidad de integrarse a una comunidad y compartir objetivos. Se expresaba sobre este tema, Ángel González Malaxetxebarria ¹:

“Una de las más vigorosas protestas contra el outsourcing corrió a cargo, nada menos, que de la *Association of Colleges and University Auditors* (ACUA), que se dirigió dos veces al IIA en relación con su *Position Paper on Resources Alternatives for the Internal Auditing Activity*. Es posible que muchos de nuestros lectores no tengan conocimiento de esta información que, simplemente, no tiene precio a los fines de este trabajo. Veamos.

Con fecha 29 de junio de 2005, Patrick V. Reed, presidente de la ACUA, advierte seriamente al IIA:

La ACUA continúa creyendo (ratificación de una comunicación anterior) que la función de Auditoría Interna debe estar basada organizacionalmente *dentro* de la institución.

Nos resulta difícil imaginar que a una función servida desde fuera “pueda considerársela una parte integral de la organización” (increíble lapso técnico y argumentativo en el documento de los técnicos del IIA) cuando uno considera los valores de conocimiento institucional de la cultura de la organización; la comprensión de las políticas y procedimientos y su aplicación en el tiempo; las relaciones internas cultivadas a través de la continuidad del personal y la comprensión de la manera en que se producen los cambios en la institución.

Cuanto más consideramos las ventajas y desventajas de la utilización externa del servicio, según se exponen en el documento de IIA, nos quedamos enormemente sorprendidos al saber que las ventajas atribuidas a dicha utilización (es decir, mayor flexibilidad del personal, disponibilidad de conocimientos especializados, o propiedad de los papeles de trabajo más protegida), pueden verse mitigadas por la utilización de proveedores de servicios de afuera para aumentar la función de la Auditoría Interna realizada dentro de la institución.

A la inversa, las únicas ventajas de una función de Auditoría Interna dentro de la organización, tal como se argumenta en el documento del IIA, resultan ser intrínsecas, y no pueden quedar mitigadas por un proveedor de servicios de afuera.

Dicho de otra manera: mientras la experticia técnica, o los servicios especializados, pueden adquirirse incrementalmente, el “conocimiento local” no puede adquirirse a medida que se necesita.

En resumidas cuentas, y aun cuando valoramos las contribuciones que la utilización de proveedores de servicios de afuera ha prestado a nuestro personal, seguimos creyendo que, para nuestras instituciones de educación superior, el modelo de la Auditoría Interna basado en mantener este servicio dentro de la institución, resulta ser el más apropiado...”

3.4. Especialista/experto.

Al momento de evaluar la capacidad de los integrantes de un departamento de AI, es importante destacar en primer lugar, la iniciativa personal orientada al “*entrenamiento y la formación*” permanentes. Esto es, el deseo de crecer y consolidarse profesionalmente dados los nuevos escenarios de riesgo que enfrenta la organización, las diferentes disciplinas en las que debería incursionarse y la experiencia que necesita el auditor en relación con las cuestiones que impactan en la gestión del gobierno de la organización.

Una conocida entidad que presta servicios profesionales de auditoría publicaba los resultados de una encuesta sobre los conocimientos expertos necesarios para sostener un servicio de AI de alta calidad. A continuación, se expone un extracto de sus conclusiones:

“La experiencia en Argentina ¹

El resultado de la encuesta actual sumado al de la efectuada anteriormente por el Instituto Argentino de Auditores Internos y Ernst & Young en la Argentina durante el Año 2006, muestra una clara tendencia creciente de la función de Auditoría Interna que no tiene solamente la función tradicional o esencial respecto de la salvaguarda del control interno en las Empresas, sino que también funciona como un órgano coordinador de otras áreas vinculadas a la evaluación de los riesgos del negocio, la seguridad de los bienes y de las personas, el cuidado del medio ambiente, la calidad de la operación y el cumplimiento de las normas y disposiciones legales. Estas funciones requieren hoy necesariamente, una mayor participación de todos los involucrados en la gestión para controlar y medir los resultados, como así también, un mayor compromiso

para integrar las acciones y lograr sinergias entre las diferentes áreas operativas y las de soporte administrativo y de dirección.

Tal visión integral del control, ha implicado en nuestro medio que, por ejemplo, empresas multinacionales locales o filiales de algunas multinacionales que cotizan en la SEC¹ y por lo tanto se encuentran obligadas a cumplir con los requisitos establecidos en la Ley Sarbanes-Oxley (Arts. 404 y 302), hayan involucrado fuertemente al área de Auditoría Interna en este proceso. Por otra parte, la necesidad de asegurar un alto grado de cumplimiento de las normas legales en los diversos ámbitos en donde las empresas desarrollan su actividad también ha requerido gestar estructuras particulares propias o tercerizadas para atender dicha evaluación (áreas de “*Compliance*”).

En general, los aspectos señalados precedentemente han sido puestos bajo la coordinación o supervisión de la función de Auditoría Interna, la cual se vio obligada a complementar sus recursos internos, normalmente dedicados al cumplimiento de programas de control financiero, con otras habilidades o capacidades multidisciplinarias más específicas.

Nuestra experiencia directa muestra un mayor y sostenido crecimiento de la función de Auditoría Interna con una participación muy importante de recursos externos ya que, como surge de la Encuesta a nivel mundial enunciada en el presente, las habilidades específicas requeridas son muy variadas y de alta capacidad, lo cual resulta imposible a las empresas medianas, incluso para las grandes locales, asumir internamente en su nómina una estructura en cantidad y calidad adecuadas, por lo que la mejor opción viene siendo el denominado “*Co-Sourcing*” o tercerización parcial ...”

3.5 Excelencia

Un segundo aspecto en relación con el punto anterior, es el de la “*excelencia*”. que forma parte de la expectativa de los usuarios sobre el resultado de una tarea profesional. En el siguiente extracto se pone de manifiesto la consideración de esta cualidad en la actividad de AI:

“... En las próximas páginas encontrará preguntas, métodos y fórmulas simples, pero poderosas, para ayudar a mejorar de forma significativa la calidad del trabajo diario de su Departamento de Auditoría Interna a través de incorporar a su plan estratégico, la Pasión por la Excelencia...

II - Los Hechos: Situación de la Auditoría Interna

Compromiso, independencia, objetividad, profesionalismo, responsabilidad, integridad, transparencia, iniciativa, y sólidos valores éticos y morales, son algunos de los muchos requerimientos que se exige a los auditores internos en la actualidad. Sin lugar a dudas, estamos viviendo tiempos turbulentos, nuestras organizaciones no solamente están demandando auditores internos técnicamente competentes y con vasta experiencia, además necesitan que posean liderazgo, capacidad de motivación para influenciar y negociar, que sus auditores sean buenos comunicadores y facilitadores. Estas nuevas realidades requieren una

nueva clase de líderes, por lo que se hace imprescindible que cada uno de nosotros estemos a la altura de las circunstancias y esto solo lo logramos seleccionando la ¡Excelencia! ...

III -Cuestiones básicas sobre excelencia

“Somos lo que hacemos día a día, por lo que la excelencia no es un acto sino un hábito”, Aristóteles. Los auditores internos debemos tener la mente abierta, poseer visión corporativa, ser buenos comunicadores, proactivos, diplomáticos y tenaces. Los auditores internos que buscan la excelencia ...

...El mundo cambia a una velocidad incontenible. La incertidumbre está a la orden del día, por lo que debemos de establecer la ¡Excelencia!, como parte del alcance de nuestro trabajo diario, involucrando a nuestros clientes en el proceso y realizando pasos tangibles hacia la ¡Excelencia! Esto lo hacemos analizando de forma crítica y objetiva la efectividad y eficiencia de nuestro trabajo. ...

...Gandhi en una ocasión dijo: “Una persona no puede hacer lo correcto en un área de la vida mientras hace lo incorrecto en otra área. La vida es única e indivisible.” Esta frase refleja una sabiduría profunda, esto es debido a que el compromiso con la ¡Excelencia! no está reservado para un grupo pequeño de áreas seleccionadas de nuestras vidas, debe reflejarse en todo lo que hagamos...

Para llegar al lugar llamado ¡Excelencia!, usted debe comprometerse diaria y rigurosamente a la práctica. Disfrutar la formación de usted mismo sin distraer su atención de la meta principal. Entender, de una vez y por todas, que el disfrutar del viaje es tan importante como llegar a nuestro destino...¹”

3.6 Ética

Una tercera consideración es el encuadre de la actividad de AI en un marco “ético”, tratado aquí más allá de lo que las normas del ejercicio profesional refieren, puesto que compromete la conducta desde las convicciones internas de cada individuo. He aquí un ejemplo cuyas consecuencias tuvieron impacto en los mercados mundiales:

“La función del Auditor en el dilema ético de Goldman Sachs ¹

A lo largo de la historia de la humanidad, los seres humanos se apoyan en máximas y paradigmas generalmente aceptados (creencias incorporadas generalmente durante nuestra primera etapa de vida que se aceptan como verdaderas o falsas sin ponerla a prueba de un nuevo análisis), que la realidad y el día a día se esmeran en derribar.

Quisiera hoy centrarme en el siguiente paradigma: una Entidad Financiera debe generar valor para sus clientes; entre otros, principalmente el valor de la confianza, del interés mutuo y de la seguridad. No es mi intención enumerar la variedad de instrumentos de control que los auditores evaluamos a diario que confluyen para generar estos valores. Únicamente me detendré en una cláusula del código de ética de Goldman Sachs (GS), uno de los grupos de inversión más grandes del mundo.

En la sección II, la cláusula “C” *Fair Dealing* (negociando lealmente o limpiamente) textualmente indica: “Tenemos una historia de éxito a través de la competencia en negocios honestos. No buscamos ventajas competitivas a través de prácticas comerciales ilegales o no éticas. Cada empleado y administrador debe esforzarse por tratar de manera justa a los clientes de la empresa, los servicios de proveedores, competidores y empleados. Ningún empleado o director debe tener ventaja injusta ante cualquier persona mediante la manipulación, ocultamiento, abuso de información, la tergiversación de hechos materiales, o cualquier otra práctica desleal.”

En nuestra función de auditoría, si realizáramos pruebas y procedimientos para observar el cumplimiento de esta norma, tal vez comenzaríamos con el diseño del producto, sus contratos, cifras, ratios y legajos de clientes que compraron el complejo CDO sintético llamado Abacus 2007-AC1 diseñado por Paulson & Company (un vehículo de inversión compuesto por lotes de títulos hipotecarios). Debemos destacar que en una transacción con un CDO sintético se necesitan dos partes que adopten puntos de vista opuestos. La parte que apuesta “largo” obtiene beneficios si aumenta el valor de los valores subyacentes; la parte que apuesta “corto” gana si caen. Cada parte hace su apuesta y, efectivamente, las pérdidas del perdedor se convierten en las ganancias del ganador.

Como consecuencia de dicho acuerdo, los inversores (clientes de Goldman & Sachs) perdieron alrededor de U\$S 1.000 millones, cifra que efectivamente coincide con los beneficios obtenidos simultáneamente por Paulson & Company, un fondo de inversión colaborador de Goldman que apostaba por el colapso de la burbuja inmobiliaria y necesitaba una contraparte para su CDO Abacus 2007-AC1.

Ante la evidencia recabada y nuestras inefables pruebas de auditoría desarrolladas, los auditores debemos ponernos en el lugar del cliente y ver de qué forma se promocionó y vendió el producto (Abacus 2007-AC1). Probablemente nos encontremos con falsas promesas, asesoramientos incorrectos, o incumplimiento del código de ética y su cláusula “C” *Fair Dealing*, lo cual nos recordará la actuación de algunos Bancos Internacionales, que vendieron títulos de deuda de Argentina en el año 2000, Fondos de Inversión Madoff durante los últimos diez años o títulos de Grecia el presente año.

Tras este análisis primario, volvamos al paradigma del inicio, y jugando el rol de ejecutivos de Goldman Sachs (GS) para plantearnos lo siguiente:

- Estoy defendiendo los intereses de mis clientes....
- Ellos poseen la información suficiente para poder determinar si su adquisición es buena y redituable en el largo plazo....
- Estoy invirtiendo junto a ellos, es decir que mi corporación también invierte en ese producto.
- O sólo defiende el interés de mi compañía intermediando productos defectuosos o malos con el fin de cobrar comisiones...
- Soy un asesor de confianza, pero al mismo tiempo debo invertir sólo en mi propio beneficio...
- Mis intereses y beneficios propios están por delante de los intereses de mis clientes...

Hoy día, finalmente nos encontramos con que la reputación de la empresa Goldman Sachs se empieza a cuestionar, a raíz de la demanda por fraude presentada por la SEC (*US Securities and Exchange Commission*) ...

Será la hora de meditar, definir y rediseñar los objetivos estratégicos de las Entidades Financieras, el porqué de su existencia, y su función para la sociedad.

También habrá espacio para analizar la función del auditor que, tras culminar su arduo trabajo y elaborar el informe final, no debería cargar con el estigma de que la culpa la tiene “el mensajero”, en vez del gestor y esperar concienzudamente su telegrama de despido, por los servicios prestados.”

3.7 Verdad y Libertad

Verdad y libertad podrían observarse como las dos caras de una misma moneda respecto de la tarea del auditor. Ambas, inspiran, atraviesan y afectan de manera significativa toda su labor puesto que éste debe ser *libre* para buscar la *verdad* y una vez hallada, *libre* también para comunicarla. Sobre estos pilares se apoya la independencia que sustenta su objetividad y por lo tanto el agregado de valor del servicio de AI.

Cerca del final de este recorrido vale la pena acercarse un poco más a lo esencial y dejar unos instantes para la reflexión. Con ese fin se agrega entonces un valioso aporte de *Joseph Aloisius Ratzinger*¹, sobre la inseparable relación entre verdad y libertad:

“...la libertad está asociada a una medida, la medida de la realidad, que es la verdad. La libertad de destruirse a sí mismo o destruir a otro no es libertad, sino parodia demoníaca. La libertad del hombre es compartida, en la existencia conjunta de libertades que se limitan y por tanto se apoyan entre sí. La libertad debe medirse por lo que soy, por lo que somos; de lo contrario, se anula a sí misma.

Habiendo dicho esto, estamos en condiciones de hacer una corrección esencial de la imagen superficial de libertad tan predominante en el presente: si la libertad del hombre sólo puede consistir en la coexistencia ordenada de libertades, esto significa que el orden -derecho- no es la antítesis conceptual de la libertad, sino más bien condición, ciertamente, elemento constitutivo de la libertad misma. El derecho no es un obstáculo para la libertad, sino un elemento constitutivo de la misma. La ausencia de derecho es ausencia de libertad....

En la era de las naciones, se acostumbraba dar por sentado que la propia nación era la unidad representativa, que el bien común de la misma era también la justa medida de su libertad como comunidad. Los acontecimientos de nuestro siglo han demostrado que este punto de vista es inadecuado. Agustín¹ señaló al respecto que, si un Estado se mide a sí mismo únicamente por sus intereses comunes y no por la justicia misma, por la verdadera justicia, no se diferencia estructuralmente de una banda de ladrones debidamente organizada. Después de todo, la banda de ladrones típicamente emplea como medida de sí misma su propio bien independientemente del bien de los demás.

Si nos remontamos al período colonial y los estragos que legó al mundo, vemos hoy día cómo incluso Estados debidamente ordenados y civilizados tenían en algunos aspectos semejanzas

con la naturaleza de las bandas de ladrones, ya que pensaban únicamente en términos de su propio bien y no del bien en sí mismo. Por consiguiente, la libertad garantizada en esta forma tiene algo de la libertad del bandido. No es una libertad verdadera y auténticamente humana. En la búsqueda de la justa medida, toda la humanidad debe ser considerada y nuevamente - como lo vemos cada vez con más claridad- no sólo la humanidad actual, sino también futura.

Por lo tanto, el criterio del verdadero derecho, que puede llamarse tal por ser acorde con la libertad, sólo puede ser el bien de la totalidad, el bien en sí mismo. Basándose en este enfoque, Hans Jonas definió la responsabilidad como el concepto central de la ética.

Así, para comprender debidamente la libertad debemos concebirla siempre en un paralelo con la responsabilidad. Por consiguiente, la historia de la liberación sólo puede darse como historia del incremento de la responsabilidad. La mayor libertad ya no puede descansar puramente en dar cada vez más amplitud a los derechos individuales en sí mismos. La mayor libertad debe ser mayor responsabilidad, y eso incluye la aceptación de los vínculos cada vez mayores requeridos por las exigencias de la existencia en común de la humanidad y por la conformidad con la esencia del hombre.

Si la responsabilidad responde a la verdad del ser del hombre, podemos decir entonces que un componente esencial de la historia de la liberación es la purificación en curso en aras de la verdad. La verdadera historia de la libertad consiste en la purificación de los individuos y las instituciones a través de esta verdad...

Es falsa una comprensión de la libertad que tiende a considerar la liberación exclusivamente como la anulación cada vez más total de las normas y una permanente ampliación de las libertades individuales hasta el punto de llegar a la emancipación completa de todo orden. Para no conducir al engaño y la autodestrucción, la libertad debe estar orientada por la verdad, es decir, por lo que realmente somos, y debe corresponder con nuestro ser.

Puesto que la esencia del hombre consiste en ser a partir de; ser con y ser para, la libertad humana sólo puede existir en la comunión ordenada de las libertades. Por consiguiente, el derecho no es la antítesis de la libertad, sino una condición, ciertamente un elemento constitutivo de la misma. La liberación no reside en la abolición gradual del derecho y las normas, sino en la purificación de nosotros mismos y las normas de tal manera que sea posible la coexistencia humana de las libertades.

De la verdad de nuestro ser esencial se desprende otro punto: nunca existirá un estado absolutamente ideal de cosas en nuestra historia humana y jamás se establecerá el orden definitivo de la libertad. El hombre está siempre en camino y es siempre finito. Szizypiorski, considerando la notoria injusticia del orden socialista y todos los problemas del orden liberal, ha planteado la siguiente interrogante llena de dudas: ¿y si no existe en absoluto un orden justo? Nuestra respuesta debe ser ahora que en realidad nunca existirá un orden de cosas absolutamente ideal, justo en todos los aspectos.

Quienquiera afirme que existirá no está diciendo la verdad. La fe en el progreso no es falsa en todo sentido. Lo falso, sin embargo, es el mito del mundo liberado del futuro, en el cual todo será diferente y bueno. Podemos establecer únicamente órdenes relativos, que sólo pueden ser justos en forma relativa; pero debemos esforzarnos precisamente por lograr esta aproximación lo mejor posible a lo que es realmente justo.

Nada más, ninguna escatología histórica interna, libera, sino engaña y por lo tanto esclaviza. Por este motivo, el esplendor mítico atribuido a conceptos tales como el cambio y la revolución debe desmitificarse. El cambio no es un bien en sí mismo. Su carácter positivo o negativo depende de su contenido concreto y de los puntos de referencia. La opinión de acuerdo con la cual la tarea esencial en la lucha por la libertad consiste en transformar el mundo es -repito- un mito. La historia siempre tendrá sus vicisitudes. En cuanto a la naturaleza ética del hombre en sentido estricto, las cosas no se dan en línea recta, sino en ciclos. Nuestra tarea consiste en todo momento en luchar en el presente por la constitución relativamente mejor de la existencia en común del hombre y al hacerlo preservar el bien ya obtenido, superar los males existentes y resistir la irrupción de las fuerzas destructivas.

Debemos también descartar de una vez y para siempre el sueño de la autonomía absoluta y la autosuficiencia de la razón. La razón humana necesita el apoyo de las grandes tradiciones religiosas de la humanidad y por cierto examinará críticamente cada una de ellas. La patología de la religión es la enfermedad más peligrosa de la mente humana. Existe en las religiones, pero también se da precisamente cuando la religión como tal es rechazada y se asigna una condición de valor absoluto a bienes relativos. Los sistemas ateístas de la modernidad constituyen los ejemplos más aterradores de una pasión religiosa desprovista de su propia naturaleza, enfermedad de la mente humana que amenaza la vida. Cuando se niega a Dios, en vez de construir la libertad, se la despoja de sus bases y por consiguiente se distorsiona.

Cuando se descartan enteramente las tradiciones religiosas más puras y profundas, el hombre se aparta de su verdad, vive contra sí mismo y pierde la libertad. Ni siquiera la ética filosófica puede ser incondicionalmente autónoma. No puede renunciar a la idea de Dios ni a la idea de una verdad del ser con carácter ético. Si no existe una verdad acerca del hombre, éste carece de libertad. Sólo la verdad nos hace libres...”

4. Corolario

Como corolario se expone a continuación una construcción aproximada que contempla las ideas expuestas a lo largo de este recorrido. A fin de responder a las expectativas planteadas al comienzo, podría inferirse como sigue:

Auditoría Interna es una actividad desarrollada por profesionales con solida vocación, que realizan con pasión su tarea de buscar libremente la verdad y luego comunicarla. Comprometidos con la ética se tornan expertos para alcanzar la excelencia esperada y asumir como parte de la organización, el compromiso de contribuir al logro de sus objetivos.

5. Conclusiones

El auditor interno desempeña su actividad comprometido con los objetivos de la organización de una manera especial. Hemos observado cómo las organizaciones han ido transformando la demanda de este servicio hasta llegar a lo que se pretende de AI en la actualidad.

Los escenarios actuales con alta incertidumbre presentan constantes desafíos. Los responsables de los gobiernos de las organizaciones se orientan a la búsqueda de un aliado honesto, idóneo y experto que cuente con suficiente objetividad para manifestar una opinión que agregue valor a la gestión.

Es así que la labor del auditor interno exige una conducta creativa y ejemplar, edificada sobre pilares como la libertad y la verdad. Para ello deberá entrenarse en el reconocimiento de los propios límites y capacidades, interesarse por su formación y capacitación, y estar dispuesto a sorprender. Aunque muchas veces esto signifique enfrentar situaciones de injusticia, incomprensión y censura.

La verdadera vocación anima a emprender una y otra vez el camino de regreso al punto de partida, es decir, volver a elegir esta profesión, con las experiencias recogidas y la mirada puesta en el valor que este servicio agrega a las organizaciones.

También obliga a cada profesional a cuestionarse en función de las propias expectativas, de qué manera lograr y exponer una conducta coherente que será más tarde o más temprano el verdadero sentido de sus acciones y el reflejo de su realización personal.

VISIÓN, MISIÓN Y VALORES PARA EL DESARROLLO DE ESTRATEGIAS DE SUSTENTABILIDAD DE LA UNIVERSIDAD¹³

Clide Lidia Palacios, Carlos Rafael Coppa, Luciano Palazesi¹⁴

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario

Universidad Católica Argentina

Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

RESUMEN

Los informes de sustentabilidad surgen como una herramienta para evaluar la gestión organizacional en su contexto. Constituyen un instrumento para la rendición de cuentas de las organizaciones por sus impactos económicos, sociales, ambientales y de gobierno corporativo y al mismo tiempo contribuyen a la transparencia de la organización informante.

El tema abordado en el presente artículo describe algunos de los puntos centrales de un proyecto que se inscribe en las líneas de investigación del proyecto institucional de la Pontificia Universidad Católica Argentina (PUCA) y de la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario. La investigación, el compromiso con los distintos grupos de interés y la idea de contribuir al desarrollo del conocimiento y al diálogo con la cultura centrado en la dignidad de la persona humana, se encuentran comprendidas explícitamente en la visión de la UCA.

Se pretende aplicar a un caso particular (a una entidad de educación superior) las propuestas teórico - metodológicas de un estándar internacional generalmente aceptado, con el propósito de poner de manifiesto los cambios en las variables consideradas, y mejorar su gestión integral en sus dimensiones: académica, social, económica y ambiental.

Palabras clave: Sostenibilidad – Gestión universitaria – Valores

¹³ Artículo fundamentado en el proyecto de investigación a cargo de los autores sobre “**Aplicación de los estándares *Global Reporting Initiative* a una entidad de educación superior. Mejoras en la gestión institucional: un estudio de caso**” (2019-2021)

¹⁴ clidepalacios@uca.edu.ar; carloscoppa@uca.edu.ar; lucianopalazesi@uca.edu.ar

1. ¿Es posible mejorar la gestión de una entidad de educación superior aplicando los estándares GRI para la elaboración de memorias de sostenibilidad?

La *Global Reporting Initiative* (GRI), como institución independiente que ha desarrollado y difundido directrices para que las organizaciones informen sobre los impactos económicos, ambientales y sociales de sus actividades, productos y servicios y sobre su forma de gobierno societario, provee herramientas conceptuales, normativas y procedimentales. Constituye una guía de aplicación global, a todo tipo de organizaciones con independencia de su tamaño, actividad y localización geográfica, y ha tenido una aceptación generalizada a nivel internacional¹⁵.

El compromiso con la sustentabilidad ha revertido la tendencia de restringir la Contabilidad a los estrechos límites de la contabilidad patrimonial o financiera. Un concepto amplio de Contabilidad permite interpretar mejor la realidad circundante y proponer soluciones para resolver los diversos problemas cotidianos de toma de decisiones (García Casella, 1999).

Los Estándares de Informes de Sostenibilidad de GRI permiten a todas las organizaciones informar públicamente sobre su “impacto”, entendido como *“el efecto que una organización tiene sobre la economía, el medio ambiente y/o la sociedad, lo que a su vez puede indicar su contribución (positiva o negativa) al desarrollo sostenible”* (GRI 101, 2016, pág.27)

GRI provee estándares e indicadores, que permiten comunicar los *valores* que aseguran transparencia en la gestión y rendición de cuentas a todos sus grupos de interés. El diseño e implementación de proyectos con orientación social implica no solamente aspectos declarativos o comunicativos, sino también el desarrollo de herramientas de gestión integral, estratégicas y operacionales. Además, genera un compromiso de articulación tanto con entidades similares, como con el sector público y la sociedad civil para promover acciones locales y regionales orientadas hacia la sostenibilidad.

Con respecto a los valores que informan a la organización, la GRI inicia con el compromiso ético, que se ha de revelar en declaraciones explícitas de las organizaciones en sus informes de sostenibilidad bajo el ítem “Ética e Integridad” (GRI 102, 2016,

¹⁵ En función de la reestructuración de GRI y la creación de la *Global Sustainability Standards Board* (GSSB), en adelante serán de aplicación los *GRI Standards*. El uso de estas normas fue requerido obligatoriamente para los informes publicados después del 1 de julio de 2018.

pág.16). Estas declaraciones comprenden a todos sus miembros, deben ser ratificadas por escrito y promovidas para lograr sensibilización y concientización. Implica definir con precisión los valores, principios, estándares y normas de conducta de la organización.

Los Estándares GRI, basados en documentos de la OIT, ONU, OCDE, CDSB y del IASB aportan un encuadre teórico-metodológico para generar información exhaustiva y equilibrada sobre la sostenibilidad. La “Inclusión de los grupos de interés” (GRI 102, 2016), la apertura al diálogo para conocer sus problemáticas, la importancia de responder a sus expectativas y la posibilidad de acceder a información fiable para la toma de decisiones, son conceptos que aplicados a la gestión organizacional legitiman su desempeño.

La hipótesis de partida es que las mejoras en la gestión institucional de una entidad de educación superior representan una contribución al desarrollo sostenible.

2. La sustentabilidad como opción estratégica

La Universidad, desde sus orientaciones estratégicas, considera que la generación, el fortalecimiento y la consolidación de las capacidades asociadas con la sostenibilidad, deberá ser factor determinante en su cultura organizacional y en sus retos de proyección. Por lo que debe ser asumido como una prioridad, que implica desarrollar un modelo que considera que la relación entre sostenibilidad, innovación y sensibilización, educación y aplicación en los temas de sostenibilidad favorece que todos los integrantes de la comunidad universitaria, incorporen en sus acciones cotidianas las premisas del desarrollo sostenible en su proyecto de vida y el devenir universitario.

El propósito general de una estrategia sostenible consiste en lograr la transformación de actitudes y prácticas de todas las instancias de la Universidad para que permeen en la cultura institucional y, con ello, comprender que la sostenibilidad pocas veces es producto de la casualidad y que para lograrla se requiere de un trabajo riguroso, consistente y centrado en el ser humano como principio de actuación.

El proyecto del Reporte de Sostenibilidad o Balance Social es una iniciativa institucional incluyente, el cual, con la metodología de GRI como marco, se constituye como un instrumento clave para dar cuenta, a la comunidad y a sus grupos de interés, del desempeño económico-financiero, social, medioambiental y de apoyo a la gestión socialmente responsable con la que cuenta actualmente la Universidad.

No surge de conexiones espontáneas y poco sistémicas, sino de acciones deliberadas que privilegien la coherencia de procesos, teniendo en cuenta situaciones de contexto para obtener resultados que produzcan impactos y transformaciones en sus grupos de interés. Esta primera experiencia, además de los cambios positivos esperables en nuestra institución, permitirá generar datos cualitativos y cuantitativos para el desarrollo de un proyecto de investigación-acción, a través del cual la Facultad será no solamente objeto de estudio, sino un campo específico de aplicación de estrategias de mejora con los criterios ya enunciados de sostenibilidad.

3.El proyecto de nuestra Facultad

El proyecto actualmente vigente propone, entre otros objetivos, identificar los impactos positivos en la gestión de una entidad educativa superior a partir de la implementación de los nuevos estándares GRI para elaborar memorias de sustentabilidad. Al mismo tiempo, como consecuencia natural de este proceso, tiene por finalidad compartir, con la comunidad universitaria y la sociedad en general, los resultados de su gestión en términos de sostenibilidad.

Las instituciones de enseñanza superior deben contribuir a solucionar los problemas que afectan a los ciudadanos, generando nuevas ideas y recursos de conocimiento orientados a beneficiar a la sociedad en su conjunto.

Desde la Universidad Católica Argentina se promueve la formación de profesionales desde una perspectiva cristiana, buscando no solo el alto nivel académico y científico, sino también personas que logren, a través de sus capacidades, servir a la sociedad.

Ello implica, asimismo y como tareas primordiales, articular la cultura humanista con la científica en los contenidos curriculares y en las estrategias didácticas, promoviendo la trans e inter-disciplinariedad, y la comprensión de problemas complejos. Es también válido pensar que la RSU debe convertirse en una estrategia permanente de gestión, que permita un enfoque holístico sobre la propia organización universitaria, integrando dimensiones y funciones (administración, formación, investigación y extensión).

Nuestra Facultad de Ciencias Económicas adopta, a partir de este proyecto, la sostenibilidad como eje transversal de un modelo propio, con el que gestionará la consolidación de la innovación humanista y transformativa desde los diferentes procesos organizacionales: docencia, investigación y extensión; todo ello con el objeto de construir

acciones para la transformación social y humana, con, desde y para las comunidades y los diversos grupos de interés.

Desde las aulas, los proyectos y programas de investigación y transferencia, así como las estrategias para consolidar la innovación y el desarrollo integral también deberán seguir los indicadores y verificadores de cumplimiento de los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible articulados con el Plan de Desarrollo Institucional. A tal efecto, otro de los objetivos principales del proyecto consiste en definir nuevos indicadores para medir los impactos sociales, económicos y ambientales, y demostrar las transformaciones internas y el compromiso de involucramiento con estos parámetros internacionales.

En consecuencia, los diversos compromisos a asumir pueden expresarse como:

- La búsqueda de eficiencia y planeación en el uso de los recursos, que permita consolidar y crecer en clave de sostenibilidad, aun en entornos difíciles y de competencia intensa;
- El trabajo colaborativo, a través de vínculos con sus grupos de interés, en la formación de estrategias de innovación desde las aulas, lo que facilitará un trabajo conjunto con empresas, entidades y organizaciones sociales, asociaciones comunitarias que, desde los focos estratégicos y los programas de Desarrollo Institucional, creen opciones de recursos compartidos para dar cuenta de las necesidades de los territorios con los que se interrelaciona.
- La participación y la dedicación personal de todos los integrantes de la facultad, y la comunicación permanente y efectiva entre ellos para llevar adelante la gestión sostenible.

4. Visión; Misión y Valores de la institución

4.1. Visión

La Facultad se propone ser referente en el ámbito institucional entre las universidades de la región, tanto en la formación profesional, como en las prácticas de compromiso social, a través de la producción y transmisión de conocimientos y valores que procuren la mejora en la calidad de vida de la comunidad en su conjunto.

“La responsabilidad de la UCA se cifra en el logro de la formación de un graduado como alguien “experto en humanidad”. Comprometida con la res publica, desea servir apasionadamente al bien común en franco diálogo con todos, dando prioridad a aquellos que viven situaciones de vulnerabilidad” (Proyecto Institucional 2018-2022, p. 4)

En sus fundamentos, busca preservar la enseñanza de la filosofía y teología en diálogo con las ciencias, de modo tal que favorezcan un encuentro experiencial, amplio y profundo con lo humano. Por otro lado, ahondar la reflexión en torno a los signos de los tiempos y los graves problemas contemporáneos en orden a favorecer una auténtica hermenéutica evangélica que ayude a comprender mejor la vida, el mundo, los hombres, en el marco de la actual realidad cultural, social y económica.

Su quehacer, en consecuencia, está en relación con la centralidad de la cuestión de la persona (lo humano, lo humanista) y con la vida misma en todas sus expresiones.

4.2. Misión

La misión de la UCA se encuentra explicitada en su actual Proyecto Institucional 2018-2022, del cual resaltamos los siguientes postulados:

- Testimoniar y anunciar el Evangelio
- Trabajar para el fomento entre alumnos, académicos, graduados y personal de la Universidad de actividades de servicio a la sociedad, logrando la formación de espacios mediante los cuales, como comunidad, podamos dar respuesta a demandas laborales y sociales.
- Buscar la verdad y cultivar la sabiduría en el ámbito de las ciencias económicas, a través de la investigación, la enseñanza sistemática e integrada de las distintas disciplinas y la formación humanista y cristiana, a partir de sólidos fundamentos científicos y valores éticos que abran al ser humano a la trascendencia.
- Fortalecer la capacidad de tener en cuenta otras perspectivas, y escuchar aspectos que otros espacios no tienen en cuenta
- Afirmar un pensamiento crítico y creativo derivado de la formación integral, evitando la fragmentación del conocimiento
- Desplegar acciones en línea con la misión:
 - Practicar el diálogo
 - Integrar los saberes, relacionando los contenidos curriculares con el anuncio del Kerigma y el consiguiente compromiso social
 - Establecer vínculos o redes institucionales

- Desarrollar proyectos de compromiso social y actividades de extensión asumiendo su responsabilidad con toda la comunidad, especialmente con los más frágiles, para promover su acceso a la educación superior

El Proyecto Institucional, como lo expresáramos en el acápite anterior, resalta su específica orientación al logro de la formación de graduados “expertos en Humanidad”, parafraseando al Concilio Vaticano II. Vale decir que, en orden a la capacitación profesional, se compromete a preparar a sus graduados para posicionarse frente a problemáticas que desbordan su especialidad y tocan su estilo de vida, su ética, el sentido de su existencia.

4.3. Valores

¿Qué valores promueve efectivamente nuestra institución en la educación de los estudiantes? ¿Qué comportamientos y actitudes incentiva la vida cotidiana en nuestra universidad, como reflejo de dichos valores? ¿Qué discriminaciones y jerarquizaciones, explícitas o implícitas, operan en las asignaturas y currículos de las carreras, con respecto a este tema?

La formulación de contenidos éticos no puede llevarse a cabo sin el diálogo comunicativo y la interdisciplinaridad, siendo al mismo tiempo necesario que estos contenidos formulados conduzcan a la configuración de una praxis que transforme al hombre y a su mundo-entorno.

La universidad, junto con su entorno social, constituye el campo propio de esa acción transformadora de los integrantes de la comunidad universitaria, para encarnar – es decir, “hacer vivos”- valores fundamentales en la dinámica social, la cual se verá progresivamente *humanizada* en tanto y en cuanto se organice con criterios de justicia, solidaridad, libertad. (Coppa, 2013)

Los valores expresados como fundamento de las acciones institucionales son:

- Con respecto a la actividad académica:
 - *Excelencia* académica / Calidad de la educación
 - Establecer mediante un análisis de los distintos campos de los saberes, un *sistema relacional* en orden a la vinculación entre las ciencias, la filosofía y la teología
 - Gestión social *inclusiva*
 - Educación para la *sostenibilidad*, el desarrollo *equitativo* y el bienestar integral
 - Búsqueda constante de la *unidad* en la *diversidad*
- Con respecto al medio ambiente:

- Uso eficiente de los recursos
- Consumo *responsable*
- Infraestructura ecoeficiente
- Movilidad sostenible
- Con respecto a la relación entre las personas:
 - Incentivo de la vivencia cotidiana de la *caridad* fraterna
 - Paz y *solidaridad*
 - Alianzas y *cooperación*
 - Liderazgo
 - Buen gobierno
 - Transparencia
 - Clima laboral
- Con respecto a la dimensión económica:
 - Solidez, viabilidad y crecimiento
 - Transparencia en la gestión de bienes y recursos

5. Consideraciones finales

Existe un fuerte consenso en nuestra Universidad sobre el deber de transformarse definitivamente en protagonista activo en la construcción una sociedad más justa, inclusiva y con cohesión social.

Esto implica, necesariamente, insertarse en la comunidad, reconsiderando las modalidades de interacción y dirigiendo especialmente sus intervenciones hacia las necesidades de los sectores más vulnerables. Para ello resulta imprescindible la escucha atenta de los problemas genuinos, diálogo de saberes y el involucramiento sostenido en las intervenciones.

El Compromiso Social de la Universidad se considera una dimensión central y distintiva que la caracteriza. En tal sentido, se la puede definir como el grado de libertad que tiene la institución para contribuir a mejorar la calidad de vida de los habitantes del país que la sostiene.

El concepto de Compromiso Social Universitario constituye un modo propio de ser Universidad. De allí que aparezca explicitado desde las definiciones preliminares de la visión y la misión institucionales.

En este sentido, atraviesa la docencia, la investigación, la extensión y la gestión, actualizando de este modo las prácticas docentes, los contenidos curriculares de las carreras de grado y posgrado, la definición de las líneas de investigación y de extensión, así como las principales acciones del gobierno universitario. Esta sinergia posibilitará el enriquecimiento de las funciones citadas y optimizará el diálogo con el resto de la sociedad de la que forma parte.

Al mismo tiempo, permite identificar las características distintivas de las buenas prácticas en comunidad: éstas deben posibilitar la integración entre las funciones sustantivas, resignificar la enseñanza y el aprendizaje en contextos reales, favorecer intervenciones multi/inter y transdisciplinarias, contribuir en la formación ética de los profesionales, posibilitar la creación, validación, distribución y aplicación del conocimiento socialmente pertinente.

Bibliografía

- Berri, A., & Palacios, C. (2016). Avances legislativos sobre responsabilidad social en Argentina. *IV Simposio Internacional de Responsabilidad Social de las Organizaciones – SIRSO-*. Bogota: Universidad Santo Tomas.
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. *Pacific Sociological Review*, 18(1), 122-136. Obtenido de <http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.2307/1388226?journalCode=spxa>
- Francisco. (2015). *Carta enciclica LAUDATO SI'*. Sobre el cuidado de la casa comun. Roma: Libreria Editrice Vaticana.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2006b). *Protocolos de los Indicadores G3: Economía G.0*.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2008). *CAMINOS: Ciclo preparatorio para la elaboracion de memorias de sostenibilidad GRI. Manual para organizaciones pequeñas y medianas*. Colecciones de aprendizaje de GRI.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2011). *Guia para la elaboracio de memorias de sostenibilidad. GRI G3.1*. Obtenido de <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G3.1-Complete.pdf>
- Global Reporting Initiative (GRI). (2015c). *Preguntas frecuentes FAQ*. Obtenido de <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G4%20FAQ%20-%20ES.pdf>
- Global Reporting Initiative (GRI). (2016a). *GRI 101. Fundamentos 2016*. Obtenido de <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>

- Global Reporting Initiative (GRI). (2016c). *GRI 102. Contenidos Generales*.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2017). *GRI Sustainability Disclosure DATABASE*. .
Obtenido de <http://database.globalreporting.org/>
- Global Reporting Initiative. (2004). *High 5! Communicating your Business Success*.
Obtenido de
[file:///E:/TD%202017/Bibliografia%20APA/GRI%202004%20high5_final%20\(Pymes\).pdf](file:///E:/TD%202017/Bibliografia%20APA/GRI%202004%20high5_final%20(Pymes).pdf)
- Global Reporting Initiative. GRI 101. (2016). *Fundamentos*. Obtenido de
<https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>
- Global Reporting Initiative. GRI 102. (2016). *Contenidos Generales*. Obtenido de
<https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>
- Global Reporting Initiative. GRI 303. (2016). *Agua*.
- Global Reporting Initiative. GRI 401. (2016). *Empleo*.
- Global Sustainability Standards Board (GSSB). (2016). *GRI STANDARDS*. Obtenido de
<https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>
- Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability ... and how would we know? An exploration of narratives of organizations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 47-62. Obtenido de
https://www.researchgate.net/publication/46492886_Is_accounting_for_sustainability_actually_accounting_for_sustainabilityand_how_would_we_know_An_exploration_of_narratives_of_organisations_and_the_planet
- GRI, UN GLOBAL COMPACT, WBCSD. (2016). *SDG Compass: la guía para la acción empresarial*. Obtenido de <https://sdgcompass.org>
- Organizacion para la Cooperacion y el Desarrollo Economico (OCDE). (2012). *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales. Revisión 2011*.
Obtenido de Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales. Revisión 2011
- Palacios, C., & Coppa, C. (2017). Laudato Si. En *ANUARIO*. Rosario.
- Palacios, C., & Mendez, S. (2011). Identificación y clasificación de los stakeholders en el Marco GRI G3. Aplicación metodológica. *Anales de las XXXII Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Rosario.
- Palacios, C., Berri, A., Coppa, C., & Malgioglio, J. (2013). Categorías analíticas para la construcción del Balance Social a partir del Modelo GRI: Un estudio de caso. *Anales de las XXXIV JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CONTABILIDAD y IV JORNADAS UNIVERSITARIAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD*. Santa Fe.

- Somoza Lopez, A. (2016). *Contabilidad social y medioambiental. Teoría y práctica*. Madrid: Pirámide.
- Universidad Catolica Argentina (UCA). Observatorio de la Deuda Social Argentina. (2017). *POBREZA Y DESIGUALDAD POR INGRESOS EN LA ARGENTINA URBANA 2010-2016*. Buenos Aires. Obtenido de <http://www.uca.edu.ar/uca/common/grupo68/files/2017-Observatorio-Informe-Pobreza-Desigualdad-Por-Ingresos-2010-2016.pdf>
- Universidad Catolica Argentina. (2003). *Pobreza urbana en la Argentina*. Instituto para la integración del saber , Departamento de Investigación Institucional. Buenos Aires: vol. 2, a; Buenos Aires, UCA. Obtenido de http://www.uca.edu.ar/uca/common/grupo68/files/2015-_Observatorio-Memoria.pdf
- Zamagni, S. (2015). Una ecologia integral: civilizar la economia y cuidar la Creacion. *Criterio*(2419).

LA PROBLEMÁTICA DE LA CONTABILIDAD CON RELACIÓN A LOS INTANGIBLES

Vanesa Silvana Vazzano¹⁶

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario

Universidad Católica Argentina

Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

RESUMEN

Los sistemas contables tradicionales tienen como base el paradigma de utilidad para considerar la información que se brinda a terceros. Estas ideas diseñadas durante la era industrial, que responden a la necesidad de valorar recursos tangibles; resultan inoperantes en la economía del conocimiento basada en lo inmaterial y simbólico. En este sentido, la información que brindan los estados contables no es completa ni homogénea pudiendo afectar la consecución de su objetivo primordial que es la toma de decisiones de los usuarios. La cuestión principal radica en que de acuerdo con la normativa contable ciertos activos intangibles no pueden ser reconocidos como tales en los balances salvo que; o bien son considerados como activos o bien; como gastos. Pero la realidad indica que existen otros que no se informan en absoluto; y este es el punto de inflexión de la contabilidad.

Palabras claves: activos intangibles- medición y control- problemática contable

1. Introducción

En el entorno actual, el valor de las empresas está dado no solamente por los activos físicos que integran su patrimonio, sino que las empresas valen por la capacidad de generar flujos futuros de fondos. Y en esa capacidad son relevantes los activos intangibles. De esto, deviene la importancia de analizar de qué manera se pueden reconocer y revelar el valor de los mismos en los estados financieros de la empresa.

Los activos intangibles son uno de los factores claves de la competitividad de una empresa. Sin embargo, los modelos contables tradicionales no proporcionan herramientas suficientes para el reconocimiento de estos. En consecuencia, se genera una desvinculación entre el universo contable y la perspectiva económica de los activos intangibles, identificada, muchas veces, por la diferencia creciente entre el valor contable y el valor de mercado de la empresa.

Sin embargo, es necesario que las empresas divulguen información sobre todos los activos que posee ya que, en caso contrario, no se cumplirían los requisitos de la información contable necesarios para una correcta toma de decisiones.

2. Problemática contable

El problema principal que se presenta en las normas contables tanto nacionales, internacionales como americana es que ciertos intangibles no pueden ser reconocidos como tales en los balances salvo que; o bien pueden ser considerados como activos o bien; como gastos. Sumado a esto, existen otros que no se informan en absoluto; y este es punto de inflexión de la contabilidad.

¹⁶ vanesavazzano@uca.edu.ar

Generalmente a estos elementos de naturaleza inmaterial que generan valor para la empresa pero que no son revelados en los balances de las empresas por no cumplir con los requisitos exigidos para su reconocimiento, se lo denomina capital intelectual.

A continuación, se resumen algunos de los autores que trabajaron sobre el tema.

Canibano, Sánchez, García-Ayuso y Chaminade (2002), coinciden que desde una perspectiva contable, los intangibles pueden ser definidos como fuentes de beneficios económicos futuros, que no poseen sustancia física, controlados, o bien influidos por la empresa, como resultado de acontecimientos y transacciones pasadas (producidos por la empresa o adquiridos) y que pueden o no ser vendidos separadamente de otros activos de la empresa. Aclaran que el punto clave de los intangibles radica en establecer si sus costos de adquisición o producción propia, pueden ser reconocidos como un activo y reflejados en el balance, o bien, deben cargarse como un gasto en el ejercicio en que se incurren. Para que un intangible pueda ser reconocido como activo, requiere el cumplimiento de ciertos requisitos dentro de los cuales se destacan su medición de forma fiable y la posibilidad de ser identificado separadamente. En consecuencia, existe una gran variedad de inversiones intangibles que desde una perspectiva económica podrían ser consideradas como activos, pero que de acuerdo con las normas de contabilidad vigentes no pueden ser reconocidas como tales en el balance.

Hendriksen (1982) señala que la principal diferencia entre los activos tangibles e intangibles no se halla en la ausencia de sustancia física sino en el alto grado de incertidumbre respecto de la capacidad de generar beneficios futuros de los intangibles. Considera que estos activos solo pueden ser contabilizados en la medida que contengan las siguientes características: que sean identificables, es decir, diferenciables del resto de activos; que tengan la capacidad de crear beneficio futuro probable; y el control necesario respecto de ellos del ente que los posee.

Fowler Newton (2010) opina que los activos intangibles, además de ser no corpóreos tienen ciertas características similares a los bienes de uso a saber: están destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente no a la venta y poseen una capacidad de servicio que no se consume ni se agota en el primer empleo.

Seguidamente, se exponen las normas contables tanto nacionales como internacionales vinculadas con la medición y exposición de los recursos intangibles.

Con respecto a la normativa contable adoptada hasta el momento en nuestro país, en relación a la medición y presentación de estos activos, la Resolución técnica N° 16 es la que establece el marco conceptual bajo el cual: *“Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente).*

Se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros activos) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.

De manera que las pautas para el reconocimiento de un activo según el marco conceptual son:

- 1- que se trate de un recurso controlado por el ente
- 2- su medición sea objetiva o mediante bases fiables.
- 3- que posea una capacidad para generar flujos positivos de fondos ya sea directa o indirectamente, en forma individual o en combinación con otros activos y esta sea altamente probable.

Por otra parte, la Resolución Técnica N° 9 (modificada por la RT N° 19) define a los activos intangibles como: *“... aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir*

ingresos. Incluyen, entre otros, los siguientes: Derechos de propiedad intelectual - Patentes, marcas, licencias, etc. - Gastos de organización y preoperativos - gastos de desarrollo”.

En cuanto a las pautas para el reconocimiento y medición contable, la Resolución Técnica N° 17 señala que:

“Los activos intangibles adquiridos y los producidos sólo se reconocerán como tales cuando:

- a) pueda demostrarse su capacidad para generar beneficios económicos futuros*
- b) su costo pueda determinarse sobre bases confiables*
- c) no se trate de*
 - 1. costos de investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia,*
 - 2. costos erogados en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes y otros que, en sustancia, no puedan ser distinguidos del costo de desarrollar un negocio tomado en su conjunto (o un segmento de dicho negocio)*
 - 3. costos de publicidad, promoción y reubicación o reorganización de una empresa*
 - 4. costos de entrenamiento (excepto aquellos que por sus características deben activarse en gastos preoperativos)”.*

La Norma Internacional de Contabilidad N° 38 (NIC 38) define a los Activos intangibles en el párrafo 8 como *“Un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.”* En el mismo párrafo se hace referencia a la definición de activo: *“Un activo es todo recurso: a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, y b) del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”*

En el párrafo 9 describe algunos ejemplos de estos Activos tales como *“...el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales)...programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización”.*

De acuerdo con el *Financial Accounting Standards Board (FASB)*, en el SFAC 5 (1984), determina los requisitos que un elemento intangible debe cumplir para que pueda ser considerado como un activo y de esta manera ser incluido en el balance. Estos son: a) debe ser un elemento de los estados financieros, activo o pasivo, b) que sea medible, c) la información aportada por el elemento debe ser relevante para la toma de decisiones, d) debe de ser neutral, fiel y verificable. Además, el SFAC 6 (1985) describe que los activos constituyen posibles beneficios económicos futuros controlados por una entidad como resultado de acontecimientos y transacciones pasadas; y agrega que siempre que esos posibles beneficios económicos futuros carezcan de forma física, deben ser considerados como activos intangibles. Al mismo tiempo, la norma aclara que los beneficios económicos futuros probables son aquellos que pueden ser razonablemente esperados en base a una evidencia lógica disponible; y que la propiedad o el control de estos beneficios son los criterios básicos para que los intangibles puedan aparecer en los estados financieros.

En concreto, de la revisión de la normativa contable se rescata lo siguiente; para que una inversión de naturaleza intangible puede ser reconocida como activo, debe cumplir con una serie de requisitos taxativos que limitan su exposición en los estados financieros. Esto es así porque la información contable elaborada sobre la base de la teoría de la contabilidad patrimonial tradicional reconoce y mide, principalmente, a los activos físicos que históricamente se consideraron el núcleo del valor de las empresas. No obstante, en el contexto actual, estos activos carecen de importancia relativa como consecuencia del crecimiento desmesurado del valor de otros activos que efectivamente integran la categoría de intangibles y, que generalmente están

relacionados con la amplia gama de recursos y actividades intangibles reunidas en la concepción de Capital Intelectual en sus tres dimensiones: humano, relacional y estructural. Estos últimos, prácticamente no son revelados en la información contable lo que genera una encrucijada en la contabilidad tradicional encargada de brindar información útil y precisa sobre la empresa para una correcta toma de decisiones.

3. La contabilidad tradicional

En la actualidad existen diversos usuarios y variada es la información a suministrar para cada uno de ellos. El punto radica en reconocer el alcance de la contabilidad tradicional para satisfacer las necesidades y requerimientos de información de los usuarios bajo distintos enfoques temporales en un solo informe contable.

En 1999, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) al enunciar los objetivos de la información financiera señala que ésta debe ser útil para la toma de decisiones de una amplia gama de usuarios de manera que permita evaluar tanto el comportamiento económico-financiero de la entidad como la capacidad para mantener sus recursos fijos y circulantes así como para financiarlos apropiadamente.

De acuerdo con las normas americanas, el Consejo de Normas de Contabilidad financiera (FASB, 1978), establece que los estados financieros deberían dar a conocer aquella información que sea útil para los inversores actuales y potenciales, los prestamistas y otros usuarios, a fin de lograr una toma de decisiones eficiente en relación con la asignación de recursos económicos.

En cuanto a las normas internacionales, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 2010) establece en el marco conceptual que el objetivo de la información financiera es brindar información financiera útil a los usuarios para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Si bien, los informes financieros con propósito general no están diseñados para mostrar el valor de la entidad que informa; proporcionan información para que los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales puedan estimar el valor de la entidad.

Según las normas argentinas, la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), en la Resolución Técnica N° 16, segunda parte, capítulo uno plantea dentro del marco conceptual que “el objetivo de los estados contables es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas”.

Los sistemas contables tradicionales tienen como base el paradigma de utilidad para la considerar la información que se brinda a terceros. Estas ideas fueron diseñadas durante la era industrial, y responden a la necesidad de valorar recursos tangibles, pero resultan sumamente inoperantes y limitados en la economía del conocimiento basada en lo inmaterial y simbólico. En el análisis que Tua Pereda (2004) realiza sobre el paradigma de utilidad orienta el contenido de los estados financieros a satisfacer las necesidades del usuario en lo que respecta a la toma de decisiones.

Sin embargo, y a pesar de la regulación contable, la información que brindan los estados contables no es completa ni homogénea pudiendo afectar la consecución de su objetivo primordial que es la toma de decisiones de los usuarios. El problema principal radica en que de acuerdo con la normativa mencionada ciertos activos intangibles no pueden ser reconocidos como tales en los balances salvo que; o bien pueden ser considerados como activos o bien; como gastos. Pero la realidad indica que existen otros que no se informan en absoluto; y este es punto de inflexión de la contabilidad. Sumado a esto, cabe aclarar, que estas limitaciones en cuanto al reconocimiento de activos intangibles encuentran su origen en los requisitos que establecen los propios marcos conceptuales para que un elemento pueda ser reconocido como activo y por lo tanto incluido en el balance.

Consiguientemente, esta cuestión se traduce en la incapacidad para representar el valor contable o estratégico de los activos intangibles de las empresas (generación de valor futuro), esto significa, que no se pueda explicar la diferencia real entre el valor que expresan los libros contables y el

valor que tiene esa misma empresa en el mercado, para el caso de las empresas que cotizan, o el exceso sobre ese valor que se estaría dispuesto a pagar por una empresa, en el caso de que no cotice en un mercado organizado. La ausencia de explicación de esa diferencia desvirtúa la relevancia y utilidad de la información financiera, su valía a la hora de apoyar la toma de decisiones, no satisfaciendo la necesidad real de los usuarios de esa información y por ello incumpliendo su principal cometido.

4. Conclusiones

Actualmente, existe una gran variedad de recursos intangibles que desde una perspectiva económica podrían ser considerados como activos, pero que, de acuerdo con las normas contables, no pueden ser reconocidos como tales en los Estados Financieros. Esto implica que, la información que brindan los mismos no es completa ni homogénea ya que: algunos intangibles se reconocen como activos (por ejemplo, patente adquirida a terceros), otros como gastos (como costos de investigación) y otros no se informan en absoluto (por ejemplo, la capacidad organizativa de la empresa o el valor de su capital humano).

Consecuentemente, esta restricción normativa se traduce en un problema para las empresas cotizantes cuyo valor de mercado difiere del valor contable informado. Esto es consecuencia de que ciertos activos generadores de valor que no pueden ser contabilizados y por ende informados en el valor de la empresa, son reconocidos por el mercado a través del valor de la acción. Por lo tanto, esta asimetría de información deriva en fallos informativos que desvirtúan la relevancia y utilidad de la información financiera a la hora de la toma de decisiones, no satisfaciendo la necesidad real de los usuarios y por ello incumpliendo su principal cometido.

Por tal motivo, resulta de vital importancia que los gerentes divulguen de manera voluntaria información sobre todos sus recursos, aun los de naturaleza incorpórea, a fin de mostrar su capacidad económica y ventajas competitivas como también contribuir a la utilidad de los Estados Financieros.

5. Bibliografía

Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas (AECA) (1999). Marco Conceptual para la Información Financiera. Documento de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad. Madrid: Autor.

Bertolino, G., Díaz, T. y Suardi, D. (2008). Los activos intangibles y la contabilidad. Ensayo presentado en las III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad, Montevideo, Uruguay.

Bueno, E. (1998). El capital intangible como clave estratégica en la competencia actual. Boletín de estudios económicos, 53(164), 207-229.

Cañibano, L. (2001). La relevancia de los intangibles en el análisis de la situación financiera de la empresa. IVIE, 1-18.

Cañibano L., García-Ayuso, M., Sánchez, P. y Chaminade, C. (2002). Directrices para la Gestión y Difusión de Información sobre Intangibles (Informe de Capital Intelectual). Madrid: Fundación Airtel Vodafone.

Cañibano L. y Sánchez P. (2004). Medición, gestión e información de intangibles: lo más nuevo. Revista de Contabilidad y Dirección, 1, 99-139.

Cañibano L., García Mecca, E., García Osma, B. y Gisbert Clemente, A. (2009). Los intangibles en la regulación contable. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas.

Federación Argentina De Consejos Profesionales De Ciencias Económicas (FACPCE)

- Resolución Técnica Nº9: Normas Particulares de Exposición Contable para Entes Comerciales, Industriales y de Servicios
- Resolución Técnica Nº16: Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales
- Resolución Técnica Nº17: Normas contables profesionales: desarrollo de. Cuestiones de aplicación general.

Fernández, F.M. (2005). Los bienes intangibles en la problemática contable. Ensayo presentado en las XXVI Jornadas Universitarias de Contabilidad, San Isidro, Argentina.

Financial Accounting Standards Board:

- SFAS 6: Classification of Short- Term Obligations Expected to be Refinanced. ¶ FRS 10: Goodwill and intangible assets
- SFAC 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.
- SFAC 6: Elements for Financial Statements, Statement of Financial Accounting Concepts

Fowler Newton, E. (2010). Contabilidad Superior (Tomos I y II). Buenos Aires: Editorial La Ley.

Hendriksen, E.S. (1982). Accounting Theory, 4th edition. Burr Ridge: Irwin.

Tua Pereda, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria, 43-82.

EL FUTURO DEL TRABAJO Y EL TRABAJO DEL FUTURO

Carlos Rafael Coppa¹⁷

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario

Universidad Católica Argentina

Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

RESUMEN

El centenario de la Organización Internacional del Trabajo, organismo de las Naciones Unidas, ha sido ocasión para reflexionar sobre distintas problemáticas emergentes en el mundo laboral. Siguiendo el lema que la misma OIT ha fijado para esta conmemoración, los principales interrogantes se plantean alrededor de los vertiginosos cambios que vienen ocurriendo en los sistemas de producción que impactan en diversas cuestiones: la calidad del empleo, la exigencia de nuevos puestos de trabajo con calificaciones especiales, las nuevas tecnologías, la necesidad de asegurar la participación equitativa en el mercado de trabajo, la adaptación de la normativa que permita asegurar el goce de derechos sociales indispensables para la armonía social.

En especial, interesa focalizar en los impactos que estas mutaciones generan sobre los/las jóvenes que, en busca de su integración al sistema productivo, son desafiados por diversas situaciones -algunas de ellas auspiciosas (en cuanto permiten una mejora en conocimientos y desarrollo de nuevas habilidades), y otras ambiguas o amenazantes (como el desempleo juvenil prolongado, el desacople entre sistema educativo y sistema laboral, etc.).

Diversos estudios e indicadores plantean verdaderos desafíos para la implementación de soluciones a nivel jurídico, económico y político. En especial, desde el análisis de la realidad latinoamericana y argentina, se pretende dilucidar cuáles pueden ser las estrategias para responder a esos desafíos.

Palabras clave: Trabajo humano – Tecnología – Juventud - Empleo

¹⁷ carloscoppa@uca.edu.ar



1. Problemáticas actuales del mundo del trabajo

Las cuestiones laborales, trátense de trabajo autónomo, profesional, o en relación de dependencia, son siempre actuales y atraviesan todas las dimensiones de la vida social y política de una comunidad. En consecuencia, el abordaje debe ser atendiendo esta complejidad, ya que el derecho o la economía, por sí mismos, no alcanzan para abarcarlas. Deben tenerse en cuenta factores culturales, históricos, sociales, tecnológicos que de una u otra manera operan como condicionantes de una actividad que es esencial para el desarrollo humano integral.

El nuevo milenio ha traído grandes modificaciones que atraviesan la vida humana en todos sus aspectos. El desarrollo de la comunicación y la tecnología a nivel global, la vuelta a la naturaleza, la búsqueda de volver a conectarnos con la vida, y la necesidad de tomar conciencia acerca de la realidad ecológica que nuestro planeta nos está mostrando con el cambio climático, nos hace percatarnos de que debemos cambiar nuestras conductas o nos quedaremos sin Tierra que habitar.

Los cambios sociales e ideológicos también se hacen presentes. La aceptación de uno mismo, la integración de los grupos marginales, es un notable avance hacia la igualdad y tolerancia, y esto debería hacernos más humanos, más empáticos y solidarios.

El mundo del trabajo no escapa a estas nuevas realidades que se imponen ante nosotros, y el Estado, como máximo garante y protector de los ciudadanos, debe participar activamente de este proceso de transformación y adaptación. En primer lugar, conociendo cuál es la realidad fáctica y las nuevas formas de trabajo, y en segundo lugar, asumiendo el rol regulador de las relaciones laborales a través del aparato administrativo y normativo, con el fin de proteger los derechos de los trabajadores, a la vez que les brinda las herramientas para alcanzar el máximo desarrollo, individual y colectivo.

En el mundo laboral que continuamente se ve alterado, se empieza a proyectar lo que será el futuro del trabajo.

El factor tecnológico es uno de los que más preocupa a la sociedad, donde prevalece una idea de que la mayoría de los seres humanos van a ser plenamente sustituidos por robots. Más allá que habrá ocupaciones que puedan dejar de existir, lo que veremos frecuentemente serán nuevas formas de ejercer ocupaciones tradicionales, por lo que esta digitalización va a imponer desafíos a los trabajadores, empleadores, al Estado y a las instituciones educativas.

También existen contingencias que persisten a lo largo del tiempo y afectan a gran parte de la población, como el desempleo, sobre-empleo, el trabajo informal o la desigualdad laboral.

Otro de los temas destacados, tanto local como mundialmente, es el cambio climático y la relación con el futuro del trabajo. Algunas consecuencias pueden ser daños a la salud o migraciones de población. Además, hay que considerar que existen gran cantidad de empleos que dependen de la salud de los ecosistemas, como la agricultura, la pesca o el turismo.

Recordando las palabras del Papa Francisco en *Laudato si'*, es urgente cuidar la casa común y la familia humana, con especial atención a los pobres y a la fragilidad del planeta, retos que están íntimamente vinculadas porque instan al cuidado de la vida para poder construir el mundo desde la fraternidad. Para ello, «es esencial cuidar el trabajo humano y su dignidad, en un mundo en que hacemos todo lo contrario». Y por eso, «el trabajo es una prioridad humana y, por tanto, una prioridad cristiana», subraya Francisco.

La Doctrina Social de la Iglesia recoge una cuestión clave: la prioridad del trabajo (personas) sobre el capital (cosas). Esto implica, decía san **Juan Pablo II** en *Laborem exercens*, que los derechos de la persona en el trabajo deben ser el criterio decisivo para organizar toda la economía y no, como ocurre ahora, dejar que la rentabilidad económica someta los derechos de trabajadores y trabajadoras.

Esta prioridad del trabajo es lo que reclama un nuevo contrato social que proteja efectivamente la dignidad de las personas y ponga las cosas en su lugar, lo que, al mismo tiempo, requiere impulsar un profundo cambio de modelo económico «fruto de una

cultura de comunión, basado en la fraternidad y la equidad». Para avanzar hacia ese objetivo es prioritario promover la dignidad del trabajo, el trabajo decente y la protección de los derechos de todas las personas y familias trabajadoras.

2. Desafíos del futuro, y propósitos de la OIT: “Un programa centrado en las personas”

2.1. Aumentar la inversión en las capacidades de las personas

El primer punto es el desarrollo y fortalecimiento de las capacidades de las personas, de modo que les permitan aprovechar las oportunidades laborales e integrarse activamente al sector trabajador. En este aspecto es necesario completar la capacitación básica con la adaptación de las nuevas tecnologías, de modo que el trabajador tenga un conocimiento integral, actualizado a las demandas de competencias del mercado laboral. El acceso a la capacitación debe ser universal, para jóvenes, adultos e incluso ancianos que deseen seguir trabajando y modernizarse.

Esta mirada se amplía hacia los costados para ver a los grupos sociales más relegados, por carencia de recursos o por falta de reconocimiento e inclusión. Toma preeminencia la búsqueda de la igualdad de oportunidades. La igualdad de género debe encaminarse hacia algo real y concreto, dando lugar a que hombres y mujeres, como así también los diversos géneros tengan las mismas posibilidades para capacitarse y desarrollarse en su vida laboral, garantizando la protección social integral a través de disposiciones que regulen la implementación de esta igualdad, tanto en el ámbito público como privado.

Todo esto implica, entre otras cuestiones, concentrar esfuerzos en lograr el aprendizaje permanente para todos, mecanismos de apoyo a las personas en las transiciones motivadas por cambios tecnológicos, una agenda transformadora para lograr la igualdad de género, y el fortalecimiento de la protección social

2.2. Aumentar la inversión en las instituciones del trabajo.

El crecimiento económico va de la mano con el empleo decente y productivo. Por eso este último punto se dirige hacia las políticas macroeconómicas - comerciales, industriales y sectoriales - hacia la inversión en infraestructura, y el incentivo al crecimiento económico sostenible e inclusivo, teniendo en cuenta la nueva perspectiva a nivel mundial encaminada a la protección al medio ambiente, a través de la implementación de materiales ecológicos, energías renovables, reciclaje y la

investigación para reducir al máximo la producción de residuos contaminantes. Es deber del Estado regular las actividades productivas para controlar y restringir la contaminación. Asimismo, acentuar las tendencias que ya se asoman con distintos niveles de exigencia e implementación: establecer una garantía laboral universal, ampliar la soberanía sobre el tiempo, revitalizar la representación colectiva, tecnología para el trabajo decente.

2.3. Incrementar la inversión en trabajo decente y sostenible.

Hasta el presente y a través de su trayectoria centenaria, la OIT ha centrado sus recomendaciones, sus normativas y programas en las garantías básicas para todos los trabajadores:

- Respeto a sus derechos fundamentales
- Jornada limitada de trabajo
- Salario suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su grupo familiar
- Derecho a la salud y seguridad en el trabajo
- Descanso y vacaciones pagas
- Protección social

En una mirada prospectiva, se proponen o refuerzan iniciativas para fomentar el empleo y mejorar las condiciones del mismo, apuntando a implementar las garantías antes descriptas, y con el objetivo de promover los valores relativos a la dignidad del trabajo y construir un futuro con trabajo decente, de las cuales estas garantías son condición necesaria:

- a. Poner en práctica programas de formación profesional. En especial, programas de perfeccionamiento profesional y readaptación de los trabajadores para mejorar la empleabilidad, en particular de quienes han perdido su trabajo o corren el riesgo de perderlo y de los grupos vulnerables, o en aquellos empleos en los que impactan las nuevas tecnologías
- b. Promover medidas económicas (como acceso a crédito) para el desarrollo de pequeñas y medianas empresas, dado su alto impacto en la generación de empleos;
- c. Aumentar las inversiones en infraestructura, investigación y desarrollo al servicio de la creación de puestos de trabajo

- d. Implementación de políticas ambientales para asegurar el desarrollo sostenible y la protección del medio ambiente.
- e. fortalecer estrategias orientadas a difundir los principios del Derecho del Trabajo, y los contenidos fundamentales de la declaración sobre los Principios y Derechos Fundamentales del Trabajo
- f. situar al empleo en el centro de las políticas económicas y sociales, e impulsar la generación de empleos de calidad para todos los trabajadores y trabajadoras, buscando afianzar una sociedad más justa, equitativa y democrática
- g. partiendo de la premisa “Invertir en los jóvenes es invertir en el futuro”, la formación de ciudadanos y ciudadanas es fundamental, puesto que su rol es ser actores futuros del mundo del trabajo
- h. asegurar el respeto de los derechos laborales, la protección social, el empleo productivo y bien remunerado, en un marco de diálogo social de acuerdo y en concordancia con nuestra Carta Magna, es fundamental para el futuro del trabajo

El trabajo decente implica acceder al empleo en condiciones de libertad y de reconocimiento de los derechos básicos del trabajo. Estos derechos garantizan que no haya discriminación ni hostigamiento, que se reciba un ingreso que permita satisfacer las necesidades y responsabilidades básicas económicas, sociales y familiares, y que se logre un nivel de protección social para el trabajador, la trabajadora y miembros de su familia. Estos derechos también incluyen el de expresión y participación laboral, directa o indirectamente a través de organizaciones representativas elegidas por trabajadoras y trabajadores.

En el concepto de trabajo decente convergen, como objetivos estratégicos:

- La promoción de los derechos fundamentales en el trabajo, la protección y el diálogo social;
- El trabajo decente como derecho consagrado
- El trabajo decente como expresión de la dimensión de “lo deseable” en términos de contrato social

2.4. Transformar las economías para promover el trabajo decente y sostenible.

Como idea fuerza, la OIT propone: “Re orientar los incentivos: hacia un modelo empresarial y económico centrado en las personas”.

En este sentido, plantea como objetivos programáticos los siguientes:

- a. Promover una cultura en la que la tecnología y las habilidades humanas sean vistas como variable estrechamente relacionadas, donde se desarrollen colaborativamente y en concordancia
- b. Fomentar un sistema educativo en el cual las personas e instituciones tengan conocimientos de las nuevas tecnologías, ya que es previsible la adaptación y a redefinición de puestos de trabajo
- c. Impulsar a las empresas a combinar de manera óptima el talento de los trabajadores con las nuevas tecnologías
- d. Formular políticas efectivas para crear empleo pleno, digno y libremente elegido, debido a que un empleo no siempre garantiza condiciones de vida dignas, y teniendo en cuenta que la igualdad y el trabajo decente son dos de los pilares del desarrollo del mismo
- e. Reducir el desempleo, en especial de los adultos mayores de 45 años y todos aquellos que lo hayan perdido por el reemplazo de su puesto de trabajo por nuevas tecnologías.
- f. Reducir el sobre- empleo, causado por las bajas remuneraciones
- g. Reducir la jornada laboral en beneficio de la calidad de vida, ya que trabajar más horas no es productivo, y se debe tener en cuenta la eficiencia
- h. Fomentar el empleo de jóvenes, mediante políticas públicas que faciliten su incorporación en el mercado laboral
- i. Alcanzar la igualdad de oportunidades, particularmente en cuestiones de género y de personas con discapacidad
- j. Lograr la formalización del empleo, sobre todo en aquellas pequeñas empresas en las que predomina la informalidad
- k. Garantizar que la actividad de las empresas no dañe al entorno ni acarree riesgos para la salud de la población
- l. Aplicar medidas y desarrollar actividades necesarias para prevenir los daños a la salud de los trabajadores ocasionados por el trabajo
- m. Crear programas de capacitación o ayuda para que la tercera edad no quede apartada de los nuevos sistemas tecnológicos.

3. Impactos en la realidad latinoamericana y Argentina. Algunas propuestas.

Los momentos económicos y sociales del país son críticos. Los avances tecnológicos desaparejos, las desigualdades económicas, los desajustes inflacionarios, el aumento del desempleo, la falta de registración, la falta de inclusión, la caída de la demanda laboral y la sobrepoblación de desempleados, se han acentuado desde el inicio del milenio. Sin lugar a duda las problemáticas afectan el futuro del trabajo, de las personas y el destino mismo de la Nación Argentina como país sustentable.

La mayoría de las características de este diagnóstico son compartidas, en diferentes medidas, por varios países de la región. Todos enfrentan la necesidad de terminar con el “déficit de trabajo”, comprendiendo este déficit como la brecha o distancia entre el objetivo propuesto y la situación existente en cada país en un momento determinado. Este déficit es observable en las condiciones laborales: no todas las personas que trabajan lo hacen en las condiciones previstas por el derecho, ni todas las personas que desean trabajar obtienen un empleo. Existen muchos trabajadores que no acceden a la seguridad social frente a la contingencia del desempleo, ni están protegidos por los sistemas de salud, riesgos del trabajo o previsión social en general. Asimismo es posible observar inequidades de género y otras formas de discriminación que afectan a importantes grupos de personas, frente a sus oportunidades de empleo. La actual situación socio laboral muestra un déficit considerable de trabajo: las tasas de desempleo son significativas y conviven con niveles inaceptables de empleo no registrado o precario; al mismo tiempo, un importante número de trabajadores se desempeña en los márgenes de la economía, subsistiendo en la informalidad. La dimensión social de este déficit se expresa en procesos de exclusión y pobreza. Este déficit de trabajo nos plantea un reto: como sociedad, debemos encarar soluciones frente al desafío de construir un futuro con trabajo suficiente, en cantidad y calidad, para todas las personas

Algunos de los aspectos mencionados dependen de expresas decisiones políticas: como garantizar el derecho al trabajo, que es uno de los aspectos sustantivos de los derechos ciudadanos. La cuestión pasa entonces porque el trabajo no menoscabe a la persona, y le permita no solo alcanzar su sustento sino que habilite su desarrollo personal y su autonomía, entendida como capacidad de pensar y actuar por sí misma, de elegir lo que resulte valioso para ella.

Centrar el enfoque en el ser humano, significa asumir el compromiso de impulsar políticas prioritarias relativas al mundo del trabajo centradas en el ser humano, contemplando los cambios demográficos, la igualdad de género y el aumento de la autonomía de la mujer, todo ello en consonancia con las nuevas formas de trabajo, y sus adaptaciones y transformaciones conforme los cambios demográficos y la ampliación de la vida laboral. Ofrecer a trabajadoras y trabajadores, varias opciones a lo largo de todas las etapas de su vida laboral, incluidas las transiciones a cada una de ellas. Esto conlleva, en particular, promover una edad de jubilación variable, alentar a los empleadores a mantener o contratar trabajadores de edades diversas, y facilitar la transición al retiro.

En consecuencia, algunas propuestas programáticas para alinear los postulados de la OIT y las decisiones políticas locales pueden expresarse en los siguientes postulados:

- La regulación sobre el futuro del trabajo es fundamental para el crecimiento económico, desarrollo humano y crecimiento social, a los fines de dejar atrás las desigualdades económicas que tanto nos afecta.
- No hay que desconocer que el crecimiento económico no solo hay que mirarlo internamente sino en un contexto regional, pero este no debe nunca incrementarse dejando una gran desigualdad social entre los que ingresan al sistema y los que por diversas situaciones no.
- La justicia social debe ser el punto de partida de la regulación normativa, como del crecimiento del trabajo del futuro, centrado netamente en las persona, respetando el derecho de los trabajadores, las necesidades y los proyectos de crecimiento de cada una de ellas.
- Las políticas públicas sin lugar a dudas deben apuntar a la equidad social, el respeto por los derechos de todas las personas, la Constitución Nacional y la convivencia armónica de todos los ciudadanos del país. Y son precisamente estos principios los que deben orientar la regulación de futuro del trabajo.
- Las regulaciones laborales, el crecimiento industrial y comercial, las políticas exportadoras, y cualquiera otra que se instituya en el estado como políticas públicas deben cuidar fundamentalmente el medio ambiente en el cual las personas se desarrollan día a día: ya no es concebible un crecimiento que genere un detrimento para la existencia de la humanidad.

- Teniendo en cuenta las exigencias de capacitación de la mano de obra, esta capacitación debe ser temprana, desde los inicios de la educación, como adquisición y desarrollo de las competencias que permitan a los jóvenes ampliar su campo laboral y a la vez incrementar sus calificaciones.
- Formular políticas a los fines de erradicar de una vez por todas la mano de obra infantil, aplicando regulaciones eficientes y sanciones férreas para aquellos empresarios y/o productores que aprovechando de la falta de control de los organismos estatales, usan esta mano de obra a los fines de evitar el pago de aportes e impuestos a la nación, que además constituyen un atentado a la dignidad humana. Actualmente, este tema aún constituye una preocupación de la OIT, que lo viene planteando desde su fundación.
- Establecer mecanismos tendientes a equiparar los ingresos de los trabajadores a los índices inflacionarios que no hacen más que disminuir el poder adquisitivo de las personas y de esta manera coartar la proyección del futuro de los individuos convirtiéndolo en un mero estado de supervivencia.
- Fortalecer las sanciones e instar a la clase empresarial finalizar con la falta de registración de los empleados que tienen a su cargo, apoyando con políticas públicas que motiven al sector a la regularización de sus trabajadores.
- Establecer nuevas estrategias políticas que tiendan a que la organización tripartita de la gestión económica entre el estado, empresario y trabajadores, generen un ámbito de convivencia laboral que promueva el crecimiento productivo, como así también el bienestar de los y las trabajadoras.
- La inclusión de las personas con discapacidad, debe ser materia fundamental en las regulaciones laborales de nuestro país. Es de reconocer que tenemos una regulación buena, pero no quita que pueda ser mejor y que se pueda ampliar los cupos de trabajadores con discapacidad.
- Las regulaciones normativas sobre el futuro del trabajo no puede desconocer la existencia aun en estos años, de las desigualdades en las cuestiones de género. Las mujeres siguen sin poder alcanzar cargos superiores o puestos laborales de importancia en la vida social, política, económica, etc. en razón de la concepción paternalista que aun impera en nuestros países.
- En las cuestiones de género, no se debe desconocer un sector que muchas veces ni siquiera son considerados, como los homosexuales, lesbianas, travestis, etc.: muchas

veces son discriminados por su elección sexual y no pueden optar por un puesto de trabajo digno. Las políticas públicas deben estar orientadas a la inclusión, como así también a la ampliación de los cupos para estas minorías.

- En estas cuestiones de grupos minoritarios, no deben olvidarse también, los grupos pertenecientes a pueblos originarios, su inclusión en el ámbito laboral y la capacitación de los mismos a los fines de poder competir como mano de obra calificada dentro de la oferta de trabajo. Las políticas públicas deben garantizar esta inclusión y participación laboral.

- Por otro lado, es necesario fortalecer y actualizar el sistema educativo, a los fines de poner en práctica no solo el aprendizaje académico, sino también la práctica profesional especializada y los oficios, cualquiera sea en la rama o arte que se enseñe. De esta manera lograremos que esa brecha existente entre el egreso de los colegios secundarios y/o universitarios no resulte drástica, en razón de no poseer -por deficiencia del sistema- las competencias básicas para poner en práctica sus conocimientos.

- Las políticas públicas y la regulación económica deben estar orientadas al crecimiento económico sostenible e inclusivo. En el caso concreto de Argentina, la promoción del bienestar general y especialmente de los derechos sociales es un mandato constitucional, respetando las personas, reconociendo los vínculos complejos, pero de importancia, que existen entre las políticas sociales, comerciales, financieras, económicas y medio ambientales.

Bibliografía

- AA.VV. (2018) “Cuarta revolución industrial” – Noticias del Congreso de la Nación, N° 84, mayo 2018 – Buenos Aires.
- BID /INTAL (2017) “ROBOT-LUCIÓN: El futuro del trabajo en la integración 4.0 de América Latina”, Washington DC – www.iadb.org/intal
- Bruni, Luigino (2008) “El trabajo como amor. Para una relectura antropológica del discurso económico”, en Sophia- Ricerche su i fondamenti e la correlazione dei saperi – 2008 n° 0” , Milano, Italia
- Equipo Federal de Trabajo (2018) “El futuro del trabajo que queremos en el sur de América Latina. *Conclusiones del Equipo Federal del Trabajo al dialogo*

regional” -25 de octubre de 2018- Evento: “Trabajo del futuro/futuro del trabajo”. Buenos Aires.

- OIT (2013) Trabajo decente y juventud en América Latina: políticas para la acción – Oficina regional, Lima, Perú
- OIT (2019) “Trabajar para un futuro más prometedor” OIT – Comisión mundial sobre el futuro del trabajo. Ed. Oficial
- OIT (2019) “Declaración del centenario” , junio de 2019 – Ed. Oficial
- UCA; Observatorio de la Deuda Social Argentina (2018) Donza Eduardo (inv.) y Salvia Agustín (coord.): “Heterogeneidad y fragmentación del mercado de trabajo 2010-2018, Buenos Aires.
- S. Juan Pablo II (1981) Encíclica Laborem Excersens, ed. Oficial
- P. Francisco (2015) Encíclica Laudato si, ed. Oficial
- P. Francisco (2019) “*A los participantes de la 108 sesión de la Conferencia de la Organización Internacional del Trabajo**”
Del 10 al 21 de junio 2019, Ginebra – www.hoac.es (acceso 10-12-19)

IMPUESTO PAIS. SU IMPACTO EN LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LAS AGENCIAS DE VIAJES Y TURISMO. EL ANTES Y EL DESPUÉS¹⁸

Germana Figueroa Casas¹⁹, Andrés Miguel Palumbo²⁰, María Isabel Addoumie²¹

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario

Universidad Católica Argentina

Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

RESUMEN

El 23 de diciembre de 2019 se promulgó la Ley No 27.541 de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública. Entre otras medidas, se crea un impuesto de carácter extraordinario a nivel nacional, aplicable en general a todos los residentes de la Argentina, que recibe el nombre de “IMPUESTO PAÍS”

Entre las operaciones alcanzadas por el impuesto PAIS podemos mencionar en lo que concierne a la actividad turística, la adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo -mayoristas y/o minoristas-, del país, y la adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país cuando para la cancelación de la operación deba accederse al Mercado único y libre de cambios (MULC) para adquirir las divisas correspondientes,

A la fecha de la sanción del impuesto PAIS se encontraba también vigente la Resolución General Nro. 3819 que estableció un régimen de percepción de un cinco por ciento (5%), acotado a las operaciones de adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo —mayoristas y/o minoristas— del país, y a las operaciones de adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, en todos los casos cuando sean pagados en efectivo.

A estas dos cargas, se sumó el 16 de septiembre de 2020 la Resolución General AFIP 4815, estableciendo un nuevo régimen de percepción del treinta y cinco por ciento (35%) sobre las mismas operaciones alcanzadas por el Impuesto PAIS, que operaría como un nuevo pago a cuenta del impuesto sobre los bienes personales o del impuesto a las ganancias.

A octubre de 2020, nos encontramos conviviendo con tres cargas impositivas diferentes sobre los viajes al exterior: el Impuesto PAIS del 30%, la percepción de la Resolución General 3819 del 5% en caso de pagos en efectivo y la nueva percepción del 35% de la

¹⁸ El presente trabajo se presenta en el marco del proyecto de investigación denominado: “Análisis de la problemática tributaria que afecta a las Agencias de Viajes en la provincia de Santa Fe”, radicado en la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario de la Pontificia Universidad Católica Argentina.

¹⁹ germana2203@gmail.com

²⁰ apalumbo@uca.edu.ar

²¹ mariaisabeladdoumie@uca.edu.ar

Resolución General 4815. Las mismas tienen antecedentes en la legislación, en este trabajo haremos un breve recorrido de la evolución de estas y sus diferencias.

En el año 2013, a través de la Resolución General AFIP Nro. 3450, se estableció un Régimen de percepción de Impuestos a las Ganancias o Bienes Personales sobre determinadas operaciones, entre las que se encontraban las operaciones de adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo (servicios de alojamiento, alquiler de vehículos, traslados, entretenimientos, etc.) y adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país. La alícuota de dicha percepción era del 20%, que se aplicaba al costo neto de servicios en el exterior (no computable para IVA). Posteriormente esta alícuota fue aumentada al 35% mediante la Resolución General AFIP Nro. 3550 del 3/12/2013.

Este régimen fue derogado por la Resolución General AFIP Nro. 3819 cuando cambió el gobierno nacional en diciembre de 2015 y estableció un Régimen de percepción del 5% aplicable a las operaciones de adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viaje y/o turismo y de transporte con destino fuera del país que se cancelen mediante pago en efectivo o depósito en entidades bancarias. Esta resolución, a la fecha de la presentación de este trabajo, continúa en vigencia.

Palabras clave: Impuestos – Agencias de viajes y turismo – Impuesto PAIS

IMPUESTO PAIS. SU IMPACTO EN LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LAS AGENCIAS DE VIAJES Y TURISMO.

Cuando al asumir el nuevo gobierno nacional, en diciembre del año 2019, comenzaron los rumores de una percepción a la compra de divisas u operaciones que implicaran pagos al exterior similar a la vigente durante el período 2013-2015, la suposición general era que se implementaría algo semejante, una percepción que luego se aplicaría al pago de otros impuestos. Finalmente, el Impuesto PAIS vio la luz, con varias similitudes y diferencias, siendo la más importante que al tratarse de un impuesto, y no un pago a cuenta, claramente se convertía en un costo absoluto para el pasajero, imposible de recuperar.

El 23 de diciembre de 2019 se promulgó la Ley N° 27.541 de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública mediante la cual se declara la misma en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, hasta el 31/12/2020. Dentro de las medidas adoptadas para alcanzar la sostenibilidad fiscal y en el marco de la emergencia, se crea un impuesto de carácter extraordinario a nivel nacional, aplicable en general a todos los residentes de la Argentina, que recibe el nombre de Impuesto PAIS, y que como sus siglas lo indican refiere a un Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria. Es decir, que el destino de este recurso es el motor de su recaudación. El mismo se distribuirá de la siguiente manera: 70% para financiar programas a carga de ANSeS y PAMI; y el 30% restante se destinará para financiar obras de vivienda social, del fideicomiso Fondo de Integración Sociourbana, prestaciones del PAMI, obras de infraestructura económica y fomento del turismo nacional.

Como ya mencionamos, es de destacar que se trata de un impuesto, esto implica que los sujetos sobre los cuales recae no puedan aplicarlo como pago a cuenta de otros tributos, dicho de otra manera, no está prevista la recuperación del importe pagado. El impuesto

se establece para regir por cinco (5) períodos fiscales a partir de su entrada en vigencia (23/12/2019), y consiste en un porcentaje (30%) que se abona sobre ciertas operaciones en moneda extranjera, entre las que se encuentran las de la órbita del turismo internacional, en consecuencia, desincentivándolo.

Entre las operaciones alcanzadas por el impuesto PAIS podemos mencionar por una parte a la adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo -mayoristas y/o minoristas-, del país, siendo éstas sus agentes de percepción y por otra parte la adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país cuando para la cancelación de la operación deba accederse al Mercado único y libre de cambios (MULC) para adquirir las divisas correspondientes, siendo agentes de percepción, las empresas de transporte terrestre, aéreo o por vía acuática, que efectúen el cobro de los mismos. Sin embargo, en ambos casos, el impuesto es percibido por las agencias de viajes y turismo mayoristas o minoristas, al efectuar el cobro de los servicios ya sea en el primer caso, para depositarlas a AFIP o en el segundo, para transferirlo a las empresas de transporte, absorbiendo la carga administrativa, agravada por la obligación de ingresar semanalmente estas percepciones.

La alícuota del 30%, se aplica sobre el importe total de cada operación alcanzada, y en el caso del transporte, sobre el precio, neto de impuestos y tasas. El decreto 99/2020 en su artículo 18, suspendió el pago del impuesto previsto para la adquisición de servicios de transporte terrestre, de pasajeros, con destino a países limítrofes.

Imposible pasar por alto la gran cantidad de PYMES que desarrollan sus actividades en el sector, por lo que no cuentan con estructuras administrativas acordes a la complejidad y responsabilidad que estas tareas generan, provocando que estas incurran en errores u omisiones referidos a esta nueva tarea que el fisco les impone, lo que provocaría diferentes sanciones a las que están expuestas las agencias de viajes, como ser:

- Responsabilidad solidaria por el importe dejado de percibir
- Multa por no actuar como Agente de Percepción (100% de lo dejado de retener o percibir)
- Multa por percibir y no depositar (2 a 6 veces el tributo percibido y no depositado)
- Ley Penal Tributaria: tributo percibido y no depositado dentro de 10 días hábiles administrativos del vencimiento, si se superan los montos establecidos en la misma

Indudablemente la finalidad de este Impuesto, además de recaudatoria, es extrafiscal, buscando restringir la salida de divisas al exterior mediante servicios turísticos, al encarecer los mismos en el porcentaje del impuesto, tanto para los servicios terrestres como para los servicios aéreos. Dicho “encarecimiento” también se observa en las demás operaciones que este impuesto alcanza.

Es de destacar que a la fecha de la sanción del Impuesto PAIS se encontraba vigente la Resolución General Nro. 3819 que estableció un régimen de percepción de un cinco por ciento (5%), acotado a las operaciones de adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo —mayoristas y/o minoristas— del país, y a las operaciones de adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, en todos los casos cuando sean pagados en efectivo. Por lo que nos encontramos en ese momento con dos cargas vigentes a la vez: el Impuesto PAIS y esta percepción a los pagos en efectivo.

Debemos tener en cuenta que posteriormente a la creación de este nuevo impuesto, el brote mundial de COVID-19 ha llevado al mundo a su paralización, y el turismo ha sido el más afectado de todos los grandes sectores económicos, afectando tanto al turismo interno como externo golpeando a las agencias de viajes y se estima que la recuperación será lenta y compleja.

No obstante, para sumar mayor carga a la existente y no siendo suficiente este nuevo impuesto y la percepción vigente, la AFIP publicó el 16 de septiembre de 2020 la Resolución General Nro. 4815, estableciendo un nuevo régimen de percepción del treinta y cinco por ciento (35%) sobre las mismas operaciones alcanzadas por el Impuesto PAIS, que operaría como un nuevo pago a cuenta del impuesto sobre los bienes personales o del impuesto a las ganancias.

Hay algunas operaciones exceptuadas, como los gastos referidos a prestaciones de salud, compra de medicamentos, adquisición de libros en cualquier formato, utilización de plataformas educativas y software con fines educativos; los gastos asociados a proyectos de investigación efectuados por investigadores que se desempeñen en el ámbito del Estado nacional, Estados provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios, y la adquisición en el exterior de materiales de equipamiento y demás bienes destinados a la lucha contra el fuego y la protección civil de la población. Los servicios prestados por las agencias de viajes no están entre los beneficiados por estas excepciones.

Los sujetos pasibles del impuesto PAIS también lo serán de esta nueva percepción en la medida en que revistan la condición de residentes en el país. El importe por percibir se determina aplicando la alícuota del 35% sobre la misma base —en pesos— sobre la que se aplica el Impuesto PAIS. Los sujetos que no sean contribuyentes del impuesto a las ganancias o, en su caso, del impuesto sobre los bienes personales a los que se les hubiere practicado una percepción, y que, consecuentemente, se encuentren imposibilitados de computarlas, podrán solicitar la devolución del gravamen percibido una vez finalizado el año calendario en el cual se efectuó la percepción.

Claramente, estas normas actúan al adquirir servicios turísticos en el exterior, como una devaluación encubierta para el rubro, como queda visiblemente demostrado en la información de los “diferentes” tipos de cambio del dólar que vemos en páginas web o medios de comunicación, haciendo referencia al “dólar turístico”. Estas medidas que intentan dificultar la salida de divisas al exterior mediante el pago de servicios turísticos, afectarán de manera letal al turismo tanto emisor como receptivo. Las cámaras del sector resaltaron que fue un golpe durísimo tras 190 días sin actividad, y en consecuencia sin facturar.

Aunque los que toman estas medidas, creen que solo afectarían al turismo emisor (los argentinos que viajan al exterior), también se ve impactado enormemente el turismo receptivo (extranjeros que vienen a Argentina), ya que las aerolíneas al no tener pasajeros que viajen al exterior, reducirán sus frecuencias de vuelos, que son los mismos que usarían los extranjeros para venir a nuestro país. Al análisis simplista de que, para el turista extranjero, Argentina está “barata”, se choca con que para gastar divisas en nuestro país, primero tiene que poder llegar.

A octubre de 2020, nos encontramos conviviendo con tres cargas impositivas diferentes sobre los viajes al exterior: el Impuesto PAIS del 30%, la percepción de la Resolución General 3819 del 5% en caso de pagos en efectivo y la nueva percepción del 35% de la Resolución General 4815.

Como veremos a continuación, la implementación de percepciones sobre los servicios vinculados al turismo en el exterior no es una medida original, la novedad es que a la fecha una de ellas es un impuesto y no un pago a cuenta de otros. Vamos a hacer un breve recorrido de la evolución de las mismas y sus diferencias.

ANTECEDENTES

En el año 2013, a través de la Resolución General AFIP Nro. 3450, publicada en el Boletín Oficial el 18 de marzo, se estableció un régimen de percepción de Impuestos a las Ganancias o Bienes Personales sobre determinadas operaciones, entre las que se encontraban las operaciones de adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo (servicios de alojamiento, alquiler de vehículos, traslados, entretenimientos, etc.) y adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país. La alícuota de dicha percepción era del 20%, que se aplicaba al costo neto de servicios en el exterior (no computable para IVA). Posteriormente esta alícuota fue aumentada al 35% mediante la Resolución General AFIP Nro. 3550 del 3/12/2013.

Quien cobraba esta percepción en el caso de servicios de turismo en el exterior era la agencia de viajes que le vende al usuario final, adquirente (en general es la agencia minorista). Las agencias monotributistas, a pesar de su poca envergadura económica, también eran responsables de la percepción. Además, eran agentes de percepción las empresas de transporte terrestre, aéreo o por vía acuática, que efectuaran el cobro de los mismos por operaciones de adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, sin embargo, quien trasladaba esas percepciones al pasajero, nuevamente eran las agencias de viajes. Aunque no fueran los responsables de informar e ingresar a la AFIP las percepciones por transporte, también implicaban un trabajo adicional para las agencias de viajes, porque se transformaban en un “pasamanos” de la percepción que abonaban los pasajeros, pero que tenían que llegar a las empresas de transporte, en su mayoría líneas aéreas.

Al citar esta norma como antecedente del Impuesto PAIS, no podemos pasar por alto algunos de los considerandos de la resolución que puso en vigencia aquel régimen. En estos considerandos podemos apreciar la “visión” que tenía el gobierno nacional en aquel momento, (casualmente del mismo color político que el actual) del sector turismo emisor, entendiendo como tal al que conforman los ciudadanos argentinos que viajan al exterior, cuyos servicios son abonados a los prestadores extranjeros por las agencias de viajes. Dicha visión, claramente genera que se considere a este sector, no como un generador de miles de puestos de trabajo y riqueza, sino como un mal que hay que erradicar. Términos como conductas defraudatorias, lavado de dinero, ‘fugaducto’ de divisas, dejan claro que la finalidad de esta norma no es precisamente recaudatoria (aunque colabore en ese aspecto), sino claramente busca alcanzar otros objetivos que exceden por mucho a lo fiscal.

Citamos tres de los párrafos de los considerandos:

Que este Organismo en el ejercicio de sus competencias específicas, y mediante el monitoreo permanente de información anticipada y estratégica en materia fiscal y cambiaria, ha observado comportamientos defraudatorios en la tramitación de operaciones de sectores vinculados a la adquisición de moneda extranjera, principalmente con los códigos vinculados al “turismo”.

Que en este sentido, a partir de las tareas de investigación y fiscalización de esta Administración Federal, se detectaron serias irregularidades y conductas defraudatorias por parte de entidades financieras y cambiarias, en particular casas de cambio y agencias de turismo y viajes.

Que en el desarrollo de esas acciones de fiscalización impositiva se constataron operaciones concertadas de manera irregular por parte de entidades que funcionaban como verdaderos “fugaductos” de moneda extranjera del mercado cambiario oficial que dieron origen a acciones judiciales por violación al régimen penal cambiario y a la normativa relativa al lavado de dinero.

Hay algunas diferencias que resaltar entre este régimen de la Resolución General 3450 y modificatorias, con el establecido por el Impuesto PAIS. La primera, como ya mencionamos, es sustancial, ya que, al no ser un impuesto, sino un régimen de pago a cuenta de impuestos ya existentes (Impuesto a las Ganancias o a los Bienes Personales), no hizo falta una ley para implementarlo, sino simplemente resoluciones de AFIP.

También que, al ser un mecanismo de pagos a cuenta de otros impuestos, permitía recuperar el importe abonado de diferentes maneras:

- En caso de contribuyentes inscriptos, descontándolo de la declaración jurada ya sea del Impuesto a las Ganancias o del Impuesto sobre los Bienes Personales;
- En caso de empleados en relación de dependencia, a través del empleador cuando este debía retener Imp. a las Ganancias al liquidarle el sueldo, cargando dichas percepciones en el sistema SIRADIG;
- Los sujetos residentes en el país, que no fueran contribuyentes del impuesto a las ganancias o, en su caso, del impuesto sobre los bienes personales podían solicitar la devolución del gravamen percibido

Otra diferencia es que aquel régimen no hacía diferencias en cuanto a la forma de pago, si se configuraba el elemento objetivo, siempre se debía percibir. Mientras que en el caso del Impuesto PAIS, si se abona con moneda extranjera, no se configura el hecho imponible del impuesto. Una última diferencia es que también se debía percibir a los sujetos no residentes, por lo que en esa situación dicha percepción se transformaba en un impuesto de hecho, ya que era de imposible recupero para dichos sujetos.

Este régimen fue derogado por la Resolución General AFIP 3819 cuando cambió el gobierno nacional en diciembre de 2015, como una de las tantas medidas conducentes a levantar el "cepo cambiario" vigente en aquel momento. Como parte del paquete de medidas tomadas en ese momento, se tornó operativo el procedimiento para que aquellos contribuyentes que no habían podido recuperar las percepciones pagadas, pudieran hacerlo en los meses subsiguientes, ya que estaba reglamentado por la Resolución General 3420, pero en los hechos no funcionaba.

La misma Resolución General 3819 que derogó el régimen vigente hasta ese momento de la percepción del 35%, estableció un régimen de percepción del 5% aplicable a las operaciones de adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viaje y/o turismo y de transporte con destino fuera del país que se cancelen mediante pago en efectivo o depósito en entidades bancarias. El objetivo de la implementación de este régimen de percepción, se basó en la necesidad de contar con información, en tiempo oportuno, de este tipo de operaciones y poder seguir la trazabilidad del dinero en efectivo. Las sanciones por su no cumplimiento son las mismas. Esta resolución, a la fecha de la presentación de este trabajo, continúa en vigencia.

En otras palabras: este régimen del 5% castiga al pasajero que paga sus servicios con los billetes en la mano, (sean pesos o moneda extranjera) ya sea entregándolos a la agencia de viajes, o depositándolos en una cuenta bancaria de la misma. Al pasajero le conviene, para evitar este pago, pagar con tarjeta de crédito o débito o bancarizar ese dinero, y emitir un cheque o transferirlo a la agencia, ya que de esa manera se ahorra esta percepción. Pero al bancarizar ese dinero debe pagar el 1.2% que implica el Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios, pero esa es otra historia.

La percepción, en el caso de monotributistas y no responsables del Impuesto a las Ganancias, era como pago a cuenta del Impuesto a los Bienes Personales, en los demás sujetos, pago a cuenta del impuesto a las ganancias. Cuando la percepción sea realizada por un pasaje a alguna persona que no se encuentre inscrita en la AFIP, dicha percepción podrá ser computada en el Impuesto a las Ganancias por quien haya pagado el servicio siempre que la persona a la que se le expidió el pasaje se encuentre a cargo de aquella.

Como ya vimos, en diciembre de 2019, surge el Impuesto PAIS y luego, el 16 de septiembre de 2020 la Resolución General Nro. 4815, estableciendo un nuevo régimen de percepción del treinta y cinco por ciento (35%) sobre las mismas operaciones alcanzadas por el Impuesto PAIS, que operaría como un nuevo pago a cuenta del impuesto sobre los bienes personales o del impuesto a las ganancias.

CONCLUSIONES

Es indiscutible que el turismo, a nivel mundial, es uno de los sectores más golpeados por la pandemia, porque desde hace siete meses que está paralizado por la misma.

En nuestro país, además, sufrió el impacto del Impuesto PAIS, en diciembre de 2019.

Si se le suma la percepción del 35% instaurada en setiembre de este año, podemos decir que la actividad, en lo referente al turismo emisor, está herida de muerte.

Analicemos algunos simples números: un viaje a uno de los destinos clásicos del Caribe, Punta Cana (República Dominicana), para un matrimonio con 2 hijos pequeños, en estos días se puede comprar por aproximadamente \$ 395.000.-, con todos los impuestos incluidos.

De ese importe \$ 212.000.- corresponde a los tickets aéreos, y \$ 183.000.- a los servicios terrestres (hotel, traslados, seguro).

Si desglosamos el importe de los servicios terrestres, veremos que el costo real para los pasajeros de los servicios es de \$ 108.000.-, a los que habría que agregarle más de \$ 32.000.- del Impuesto PAIS, ya que el pago se hizo en pesos (nuestra moneda, vale aclararlo); \$ 38.000.- de la nueva Percepción del 35%, y como pagó mediante un depósito bancario, también debe abonar la percepción del 5%.

Por lo que podemos concluir que menos del 60% del importe abonado por estos servicios corresponde al costo real de los mismos, siendo la carga tributaria, de impuestos específicos al turismo del 40%.

Si analizamos el costo de los tickets aéreos, el análisis no difiere mucho, ya que la incidencia de estos tributos es un poco menor, el 32%, porcentaje al que debemos añadir el “antiguo” DNT, o Tasa Aeroportuaria, que representa un 7%.

Podemos concluir entonces, que el 40% del costo de un viaje al exterior, corresponde a tributos específicos de la actividad turística, y no estamos hablando de los otros impuestos

normales a todas las actividades, que también castigan a esta actividad, como Ganancias, IVA, Ingresos Brutos, Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios, Tasas Municipales, etc, etc, etc.

APÉNDICE - NORMATIVA

Número/Dependencia	Fecha Publicación	Descripción	Vigencia
Resolución GENERAL 3450/2013 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS	18-mar-2013	IMPUESTOS OPERACIONES EFECTUADAS EN EL EXTERIOR CANCELADAS MEDIANTE TARJETAS DE CRÉDITO	ABROGADA POR ART. 9° DE LA RG 3819 AFIP, B.O. 17/12/2015
Resolución GENERAL 3550/2013 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS	03-dic-2013	IMPUESTOS RESOLUCIÓN GENERAL N° 3.450 - MODIFICACIÓN	ABROGADA POR ART. 9° DE LA RG 3819 AFIP, B.O. 17/12/2015
Resolución GENERAL 3583/2014 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS	27-ene-2014	IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y SOBRE LOS BIENES PERSONALES ADQUISICIÓN DE MONEDA EXTRANJERA PARA TENENCIA	ABROGADA POR ART. 9° DE LA RG 3819 AFIP, B.O. 17/12/2015
Resolución GENERAL 3609/2014 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS	04-abr-2014	IMPUESTOS A LAS GANANCIAS Y SOBRE LOS BIENES PERSONALES OPERACIONES EFECTUADAS EN O CON DESTINO LAS ISLAS MALVINAS, GEORGAS DEL SUR Y SANDWICH DEL SUR	ABROGADA POR ART. 9° DE LA RG 3819 AFIP, B.O. 17/12/2015
Resolución GENERAL 3819/2015 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS	17-dic-2015	IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y SOBRE LOS BIENES PERSONALES REGIMEN DE PERCEPCION Y ADELANTO DE IMPUESTO - PAGOS EN EFECTIVO - IMPLEMENTACIÓN	VIGENTE
Resolución GENERAL 3822/2015 ADMINISTRACION	21-dic-2015	IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y SOBRE LOS BIENES PERSONALES	VIGENTE

FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS		REGIMEN DE PERCEPCION Y ADELANTO DE IMPUESTO - RESOLUCIÓN GENERAL N° 3.819 - MODIFICACIÓN	
Resolución GENERAL 3825/2015 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS	28-dic-2015	IMPUESTOS RESOLUCIÓN GENERAL N° 3.819 - MODIFICACIÓN	VIGENTE
Resolución GENERAL 3879/2016 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS	18-may-2016	IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y SOBRE LOS BIENES PERSONALES RESOLUCIÓN GENERAL 3822 - MODIFICACIÓN	VIGENTE
Resolución General-E 4175/2017 ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS	26-dic-2017	IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y SOBRE LOS BIENES PERSONALES REGIMEN DE PERCEPCION Y ADELANTO DE IMPUESTO - RESOLUCIÓN GENERAL N° 3.819 - MODIFICACIÓN	VIGENTE
Ley 27541 HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN ARGENTINA	23-dic-2019	EMERGENCIA PÚBLICA LEY DE SOLIDARIDAD SOCIAL Y REACTIVACIÓN PRODUCTIVA	VIGENTE
Decreto Reglamentario 99/2019 PODER EJECUTIVO NACIONAL (P.E.N.)	28-dic-2019	EMERGENCIA PÚBLICA LEY 27541 - REGLAMENTACIÓN	VIGENTE
Resolución GENERAL 4659/2020 ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS	07-ene-2020	ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS IMPUESTO PARA UNA ARGENTINA INCLUSIVA Y SOLIDARIA - SUJETOS - REGIMEN DE PERCEPCION	VIGENTE
Resolución GENERAL 4664/2020	15-ene-	ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS	VIGENTE

ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS	2020	PUBLICOS LEY N° 27.541 - ACLARACION	
Resolución GENERAL 4675/2020 ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS	13-feb- 2020	ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS IMPUESTOS SOBRE LOS CRÉDITOS Y DÉBITOS EN CUENTAS BANCARIAS Y OTRAS OPERATORIAS	VIGENTE
Resolución GENERAL 4815/2020 ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS	16- sep- 2020	ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS REGIMEN DE PERCEPCION	VIGENTE

BIBLIOGRAFIA

Sucasas, S. D.; Granero, A. (enero 2020). *El nuevo “Impuesto PAIS”. Principales aspectos a tener en cuenta*. Práctica y Actualidad Tributaria. XXVI. Editorial Errepar.

Vergara, A. (8 de febrero 2020). *Ley 27541 de “Solidaridad Social y Reactivación”. Creación del “Para una Argentina inclusiva y solidaria (PAIS)”*. Práctica y Actualidad Tributaria. XXVI. Editorial Errepar.

Domínguez, S. M. (diciembre 2019). *Highlights de la ley de solidaridad social y reactivación productiva*. Práctica y Actualidad Tributaria. XXVI. Editorial Errepar.

Reseña de libro: HISTORIA DE LA DEUDA EXTERNA ARGENTINA – DE MARTÍNEZ DE HOZ A MACRI

Noemí Brenta²²

El Capital Intelectual – Buenos Aires – 2019- 240 páginas – ISBN 978-987-614-568-8

Reseña de libro realizada por Carlos Coppa²³

En esta obra de reciente publicación, se manifiesta una clara toma de posición contra el endeudamiento generado desde la última dictadura hasta el año 2019. La autora califica sin hesitar como desmesurado el nivel de deuda, atentatorio contra el desarrollo; en sus palabras: “...la deuda estrecha nuestro presente y amenaza robarnos el futuro...”

La primera parte está dedicada a aspectos conceptuales, señalando la dificultad de una definición precisa de la deuda y desarrollando algunos parámetros para medirla. Pretende ir más allá de los aspectos financieros (tasas de interés, garantías, moneda en la cual se expresa) que constituye la metodología usual para medirla y explicarla, para incorporar datos de los impactos sobre la economía real (producción, empleo, distribución del ingreso). Su intención es alertar sobre riesgos y costos sociales.

Describe la crisis desde dos aspectos: insolvencia externa e iliquidez fiscal, lo que causa problemas en la capacidad de pago. Incluso cita al mismo FMI en su análisis publicado oportunamente (“Guía de la deuda externa” o “*Staff guidance note for public debt sustainability: analysis in market-access countries*”, del año 2013)

Luego, al desarrollar los capítulos 2 al 6, describe el devenir histórico contemporáneo. El primer dato que impacta es el que señala que entre 1976 y 1983 el monto de la deuda se multiplicó 6 veces, con el agravante que la dictadura militar solo difundió información imprecisa y a veces falsa sobre el tema.

La periodización que estructura la autora corresponde a las siguientes etapas:

- La última dictadura y la llamada “deuda odiosa”, que fue objeto de una extensa investigación por parte del jurista Alejandro Olmos
- El periodo de recuperación de la democracia, y los condicionamientos al gobierno radical
- La crisis hiper-inflacionaria hasta el default del año 2001
- El intento de des-endeudamiento entre 2003 y 2015
- El nuevo endeudamiento desde 2015 a 2018

Sus principales conclusiones, fundadas en datos cuali-cuantitativos verificables, con profusa cita de fuentes, son:

²² La autora es Doctora en Economía (UBA), Sub-directora del Centro de Investigaciones de Historia Económica, Social y de Relaciones Internacionales (UBA), coordinadora del IDEHESI (Conicet-UBA)

²³ carloscoppa@uca.edu.ar

-La extrema vulnerabilidad del país, debida a su baja disponibilidad de divisas, y su relativamente débil posición en el orden económico internacional;

-La escasa disponibilidad de capital propio, con dificultades para su incremento y sostenimiento, solo basado en algunos bancos estatales y algunos recursos naturales exportables (petróleo, litio, productos agrícolas)

-Las sucesivas crisis sociales y de gobernabilidad, que impiden el diseño de estrategias a largo plazo

-Las exportaciones concentradas en materias primas con precios volátiles, lo que genera inestabilidad e imprevisibilidad en los ingresos de divisas

-La evidente subordinación al capitalismo financiero global, calificado como anónimo, caótico, incontrolable

-El sobre-endeudamiento implica desposesión: es decir, aumento de la riqueza de los acreedores a costa de la disminución de la riqueza de los deudores. Ello se vincula a la acentuación de la pobreza en los sectores populares, y la desvalorización del capital local (empresas públicas y privadas)

Concluye la obra con un apéndice donde se publica el texto del último acuerdo celebrado con el FMI (en junio de 2018) detallando las condiciones del mismo. Por fin, en el capítulo 6 se anexan cuadros y gráficos que ilustran con precisión lo que la autora denomina “la recaída” en materia de balance de pagos, stock de deuda acumulado, diferentes colocaciones de bonos, títulos y letras, la mayor parte en moneda extranjera, así como la entrada y salida incontrolada de capitales.

Es una obra relativamente breve y sintética, bien documentada, que permite ver con precisión los aspectos más relevantes del problema de la deuda externa, analizando sus causas y sus impactos sobre la estructura económica, social y política de la Argentina.
