

**Año 1. Volumen 1.**

**ISSN 1853-5690**

# **OIKONOMOS**

**Revista Científica de Ciencias Económicas**

**"La actualidad de las  
Ciencias Económicas"**

**Universidad Nacional de La Rioja**

**OIKO  
NOMOS**

**Autoridades UNLaR**

Rector:

**Dr. Enrique Daniel Nicolás Tello Roldán**

Vicerrector:

**Lic. Sergio Eduardo Martin**

**Autoridades Departamento Académico  
de Ciencias Sociales, Jurídicas y  
Económicas**

Decano:

**Ab. José Nicolás Chumbita**

Secretario Académico:

**Mg. Marcelo Bonaldi**

**Revista Oikonomos**

Directores:

**Cra. Liliana Ortiz Fonzalida**

**Cr. Carlos Manassero**

Coordinador:

**Lic. Maximiliano Bron**

# **“LA ACTUALIDAD DE LAS CIENCIAS ECONÓMICAS”**

**AÑO 1 – VOL. 1 –**

Dirección:

**Liliana Ortiz Fonzalida  
Carlos Manassero**

Coordinación:

**Maximiliano Bron**



**Revista Científica de Ciencias Económicas**

## **OIKONOMOS**

Primera edición: 1 de Abril de 2011, La Rioja, Argentina.

OIKONOMOS

Av. Luis M. de la Fuente s/n.

La Rioja. Argentina.

© De los Autores, 2011

© OIKONOMOS, 2011

Editorial: Universidad Nacional de La Rioja

Dirección: Liliana Ortiz Fonzalida, Carlos Manassero

Coordinación General: Maximiliano Bron

ISSN: 1853-5690

## “LA ACTUALIDAD DE LAS CIENCIAS ECONÓMICAS”

### Índice

<b>Presentación de la revista. “La comunicación digital de la ciencia”.</b> [BRON, Maximiliano]	<b>6</b>
<b>Presentación del número. “El primer paso”</b> [ORTIZ FONZALIDA, Liliana]	<b>8</b>
<b>1. La crisis ética y moral en la profesión de las Ciencias Económicas</b> [WAIDATT, Leila Mary]	<b>10</b>
<b>2. Economía: ¿El arte de los adivinos o la ciencia de lo complejo?</b> [PERONA, Eugenia]	<b>15</b>
<b>3. El profesional en ciencias económicas y la abrumadora normativa tributaria</b> [MANASSERO, Carlos]	<b>27</b>
<b>4. Tratamiento Impositivo de Fideicomisos no financieros</b> [PEDRAZA, María Antonia]	<b>44</b>
<b>5. Los fondos con destinos específicos en las entidades sin fines de lucro.</b> [GALLI, Silvia Beatriz Y CRESPO DE QUIROGA, Graciela]	<b>53</b>
<b>6. Igualdad jurídica e igualdad fiscal. una aproximación conceptual.</b> [MANASSERO, Isabel]	<b>59</b>
<b>7. Grupos generacionales en las organizaciones modernas</b> [GUZMÁN, Ignacio José]	<b>76</b>
<b>8. Economía de los Costos de Transacción: Los Modelos de Williamson y Nooteboom</b> [PEÑA POLLASTRI, María Emilia]	<b>89</b>

# LA COMUNICACIÓN DIGITAL DE LA CIENCIA

## Presentación de Oikonomos

### **Lic. Maximiliano Bron**

Coordinador de Oikonomos.  
Profesor de la Universidad Nacional de La Rioja.  
Departamento de Ciencias Sociales, Jurídicas y  
Económicas.  
Av. Luis M. de la Fuente s/n. La Rioja. Argentina.  
Email: [maxibron@gmail.com](mailto:maxibron@gmail.com)

### **DATOS DE LA REVISTA:**

URL:

<http://oikonomos.unlar.edu.ar>

Fecha de Publicación: 01/04/2011

### ***Dirección de la Revista:***

Liliana Ortiz Fonzalida

Carlos Manassero

### ***Coordinación:***

Maximiliano Bron

*"El conocimiento, como acervo de la humanidad, aumenta y se enriquece cuando quienes lo generan publican el resultado de sus investigaciones."*  
(Albornoz: 2005)

El conocimiento científico es esencialmente comunicable. Es por eso que las revistas científicas son un instrumento imprescindible y estratégico para impulsar la socialización de dicho conocimiento.

En la actualidad los avances de la tecnología han favorecido y ayudado a desarrollar muchas revistas científicas digitales nuevas, y han influido en el cambio de formato en otras publicaciones históricas.

Existe entre las nuevas tecnologías y la comunicación de la ciencia un "círculo virtuoso", donde la ciencia comunica, la comunicación tiene nuevos medios, la tecnología avanza y su avance genera más posibilidades de comunicación, y esas nuevas posibilidades de comunicación permiten que el conocimiento sea difundido, compartido, sociabilizado. Lo que a su vez genera más tecnología y mejor comunicación.

Este desarrollo de las nuevas tecnologías, que ha permitido la multiplicación de las revistas científicas dentro del formato digital, también ha generado un doble beneficio: por un lado a los lectores, que disponen de la información en línea y generalmente sin costo, ya que existe un fuerte posicionamiento de las revistas de acceso abierto (Open access journals); y por otro a los editores, quienes cuentan con una posibilidad que tiene costos infinitamente menores que las versiones impresas de revistas científicas tradicionales.

Las publicaciones a nivel mundial e incluso local dedicadas exclusivamente a las ciencias económicas con características de revista científica son escasas. Es por eso que Oikonomos ha sido creada y desarrollada con la firme decisión de respetar los estándares más elevados, pretendiendo posicionarse en el corto plazo como una alternativa para autores y lectores de diferentes latitudes que deseen publicar y leer una revista que ofrece un ámbito de difusión y reflexión sobre diferentes temas relacionados con las ciencias económicas.

Como revista científica, Oikonomos cumple la mayoría de los parámetros exigidos por los indexadores científicos más reconocidos y acepta artículos originales e inéditos sobre la temática de la revista, además tiene una periodicidad semestral y se organiza en torno a un contenido temático por número. En este primer número se han abordado diferentes temas agrupados bajo el nombre "La actualidad de las ciencias económicas".

**Cita de este artículo:**

BRON, M. (2011) "La comunicación digital de la ciencia".  
*Revista OIKONOMOS [en línea] 1 de Abril de 2011, Año 1, Vol. 1.* pp.06-07. Recuperado (Fecha de acceso), de  
<http://oikonomos.unlar.edu.ar>

## EL PRIMER PASO: PRESENTACIÓN DEL PRIMER NÚMERO

### C.P. Liliana Ortiz Fonzalida

Directora de Oikonomos.  
Directora de las carreras de Contador Público  
y Lic. en Economía de la Universidad Nacional  
de La Rioja.  
Email: [dcontador@unlar.edu.ar](mailto:dcontador@unlar.edu.ar)

#### DATOS DEL NÚMERO:

URL:

<http://oikonomos.unlar.edu.ar/año-1-volumen-1>

Fecha de Publicación:  
01/04/2011

#### *Dirección de la Revista:*

Liliana Ortiz Fonzalida  
Carlos Manassero

La revista OIKONOMOS hace hoy su primera entrega.

Este primer número tiene una importancia especial, ya que refleja además del interés científico y académico puesto de manifiesto por los autores, sino también se logró concretar un trabajo que implicó tiempo y esfuerzo en pos de generar un espacio de publicación periódica sobre diferentes problemáticas vinculadas a las Ciencias Económicas y que facilite el intercambio de ideas a nivel global sobre temas desarrollados por docentes e investigadores.

En este número se expone una selección de artículos científicos, que indagan sobre cuestiones que nacen de la Actualidad de las Ciencias Económicas. Diferentes miradas emergen en cada uno de ellos. Sus autores, expertos en las diferentes disciplinas, abordan cuestiones fundamentales como la crisis ética y

moral en la profesión de las Ciencias Económicas, la economía como ciencia y la complejidad del mundo actual.

Las normas que rigen el trabajo profesional conciben nuevas aplicaciones, determinan mayor grado de complejidad en la tarea del Profesional y en este número tanto la abrumadora normativa fiscal, como las situaciones en particular que se plantean para los fideicomisos, o las normas contables, son analizadas desde una perspectiva y visión de lo actual.

El análisis de temas relacionados a la gestión empresarial, son conceptos que se abordan desde la diversidad de grupos generacionales y del impacto en las organizaciones modernas. También la economía y los costos de transacción son algunas de las cuestiones seleccionados para el presente número.

Este primer número, tal como aquel primer paso con el cual comienza el peregrino a recorrer un largo camino, **Oikonomos** es un nuevo camino hacia el mundo científico.

Desde la Dirección de las Carreras de Ciencias Económicas, el ITIT, IDEA e ICCA, todos dependientes del Departamento Académico de Ciencias Sociales Jurídicas y Económicas de la Universidad Nacional de La Rioja, agradecen el apoyo y el impulso puesto de manifiesto por su Decano Prof. Abg. José Nicolás Chumbita, al Secretario Académico Mg. Marcelo Bonaldi y muy especialmente a nuestro Rector Dr. Nicolás Enrique Tello Roldan, constructores de esta gran Institución académica.

**Cita de este artículo:**

ORTIZ FONZALIDA, L. (2011) "El primer paso: Presentación del primer número". *Revista OIKONOMOS [en línea] 1 de Abril de 2011, Año 1, Vol. 1*. pp.08-09. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

# LA CRISIS ÉTICA Y MORAL EN LA PROFESIÓN DE LAS CIENCIAS ECONÓMICAS

## C.P. Leila Mary Waidatt

Contadora Pública Nacional  
Especialista en Administración de Negocios  
Doctoranda en Problemas Contemporáneos en la Sociedad de la Información.  
Profesora Titular Interina Univ. Nacional de La Rioja.  
Vocal Titular del Tribunal de Ética del CPCE La Rioja. Argentina.

### Palabras Clave:

profesional; ética; moral; responsabilidad

### Key Words:

professional; ethics; moral; responsibility

## Resumen

Crisis de valores y crisis económica. Las regulaciones en la conducta profesional. Los nuevos desafíos que el mundo actual presenta: Calidad y competencia. La sociedad del conocimiento. Los niveles de excelencia y las incumbencias del profesional en ciencias económicas. Responsabilidad civil, responsabilidad ética y responsabilidad técnica.

## Abstract

Crisis of values and economic crisis. The regulations in the professional conduct. The new challenges that the present world: Quality and competition.

The society of the knowledge. The levels of excellence and the incumbencias of the professional in economic sciences. Civil responsibility, ethical responsibility and technical responsibility.

## Introducción

Es permanente oír en nuestra profesión el término crisis como sinónimo de quiebre o ruptura en el equilibrio de las variables económicas de un país o de una región, con las consecuencias por todos conocida, pero no nos detenemos a hablar de la ética que regula nuestra conducta y que desafía la cuestión moral en la actualidad. ¿Es posible pensar en la existencia de un profesional de las ciencias económicas que combine la medida justa del éxito de acuerdo a los parámetros actuales de nuestra sociedad y que su conducta moral sea compatible con la ética profesional basada en principios de verdad, justicia y equidad?

La ética estudia qué es lo moral, cómo se justifica racionalmente un sistema moral, y cómo se ha de aplicar posteriormente a los distintos ámbitos de la vida personal y social. En la vida cotidiana constituye una reflexión sobre el hecho moral, busca las razones que justifican la utilización de un sistema moral u otro. En un análisis en profundidad de los orígenes y fundamentos de la ética, han aparecido diversos estudios sobre el papel de las emociones en el desarrollo de un pensamiento ético y se establecen nuevas herramientas de análisis histórico-filosófico de distintas versiones de lo que configura la ética profesional actual.

## Desarrollo

Se advierte que el panorama moral actual en crisis de valores, es el resultado de diferenciar entre legalidad y moralidad.

El derecho positivo define el ámbito de la legalidad, en tanto que el de la moralidad remite al control interno de las conductas asentadas en el sistema de la personalidad.

La legalidad delimita el terreno moral, y establece los espacios donde el individuo puede legítimamente moverse, conforme a su propio arbitrio.

El ideal moderno de la autonomía de la voluntad del individuo, conduce al debilitamiento del peso de las exigencias morales, fomentando un relativismo que termina por flexibilizar su conducta al hacerse mas permisiva, abandonando muchas veces los criterios morales que tradicionalmente guían su conducta.

Los parámetros morales prevalecientes en la actualidad, no ofrecen pautas confiables para juzgar la validez de las acciones, ni para evaluar el grado de autonomía de las decisiones.

La justificación moral del comportamiento queda bajo entera responsabilidad del individuo. Cada uno debe afrontar por si mismo las consecuencias de sus actos, con una conciencia más o menos lúcida de sus circunstancias, sus conflictos, sus creencias y valores, con diferentes grados de coherencia, adaptación y eficiencia, con diversas posibilidades de cambio y rectificación, con un mayor o menor sentimiento de culpa.

Los patrones de conducta en la compleja dinámica de la sociedad actual, se encuentran relativizados, y en nombre de ella queda obstaculizada la sana reflexión sobre la dimensión ética de los problemas sociales.

Dar primacía, por ejemplo, al desarrollo profesional o a la vida familiar, depende de decisiones individuales, las cuales a su vez se justifican en opciones por formas de vida alternativas. Los desacuerdos aquí son producto de estas opciones de fondo. En las cuestiones evaluativas, los costos y los beneficios conciernen con exclusividad al individuo, siempre que no afecten a los demás. En cambio, las cuestiones estrictamente morales exceden el marco de las preferencias e intereses personales.

Los problemas no resueltos de la sociedad actual, la evasión aberrante que posibilita éxitos empresarios y crecimiento desmesurados frutos del fraude y de la estafa permanente, el enriquecimiento sin esfuerzo, los capitales que huyen del circuito fiscal privando de recursos a las estructuras económicas y sociales del estado estafado, la explotación laboral, la precariedad en los empleos, los planes sociales masivos, la presión de los grupos de poder que reclaman privilegios, el consumismo sin limites y la juventud sin perspectivas de progreso y marginada al ascenso social, son algunas de las cuestiones de peso que nos obligan a plantear una necesaria discusión que fortalezca y enriquezca la conciencia moral de cada uno de los profesionales en ciencias económicas, únicos responsables frente a la legalidad de su propia actuación en el ámbito laboral.

En tal sentido el Código de Ética Unificado de los Profesionales de Ciencias Económicas de la República Argentina regula a todos los profesionales de las ciencias económicas cualquiera sea el campo de su actuación, para actuar con integridad, veracidad y objetividad, requerimientos imprescindibles que la sociedad actual le exige a todo profesional. De su aplicación deriva la necesaria evaluación de su actuación realizada por sus pares.

La crisis ética de nuestra sociedad es también una consecuencia de nuestra educación y de la conducta moral que distingue lo que es aceptable para llegar al logro de las metas personales a lo que no lo es. Es por ello que se hace necesario repensar acerca de los valores que la sociedad actual exige del profesional y encaminar esa discusión al marco de la legalidad materializada en el Código Civil (art. 1072 al 1113) y en la penalización de su conducta (Ley N ° 24.769 Penal Tributaria).

## Conclusión

En definitiva, la conducta profesional debe estar inspirada en la moral. La sociedad exige que el profesional de ciencias económicas ejerza con máxima idoneidad y con total responsabilidad ética y moral.

La dignidad del hombre, su sentido sobre la vida y la justicia, son valores fundamentales que deben guiar la conducta profesional en todos los ámbitos de actuación profesional, para que de ésta manera podamos avanzar en la tan ansiada jerarquización profesional promoviendo el reconocimiento y el máximo prestigio de nuestra profesión.

En éste punto es importante señalar que el papel de las Universidades es clave en la generación de un marco teórico y una primera aproximación a la aplicación práctica de las disposiciones del Código de Ética Unificado.

Parafraseando a John Rockefeller, "Creo en que cada derecho implica responsabilidad; cada oportunidad, una obligación; cada posesión, un deber." Es entonces, la trilogía de responsabilidades que abarcan al profesional de las ciencias económicas las que conforman la ética profesional: La responsabilidad civil, la responsabilidad penal y la responsabilidad técnica.

**BIBLIOGRAFIA CONSULTADA:**

- \*La ética aplicada y la situación moral contemporánea- Mario Heler.-
- \*Código de Ética Unificado para los Profesionales de Ciencias Económicas de la Rep. Argentina.-
- \*Código Civil de la República Argentina
- \*Código Penal de la República Argentina
- \*Ley 6.276 que regula el ejercicio de los Profesionales en Cs. Económicas de la Rep. Argentina
- \*Revista Imagen Profesional - FACPCE

***Cita de este artículo:***

WAIDATT, L. M. (2011) "La crisis ética y moral en la profesión de las ciencias económicas" *Revista OIKONOMOS [en línea] 1 de Abril de 2011, Año 1, Vol. 1.* pp.10-14. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

## ECONOMÍA: ¿EL ARTE DE LOS ADIVINOS O LA CIENCIA DE LO COMPLEJO?<sup>1</sup>

**Dra. Eugenia Perona**

Profesora Asociada Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad Nacional de Córdoba  
Córdoba, Argentina

### **Palabras Clave:**

*economía moderna;  
modelos lineales de  
equilibrio; teoría del  
caos; economía y  
complejidad*

### **Key Words:**

*modern economics;  
linear equilibrium  
models; chaos theory;  
complexity economics*

### **Resumen**

Un objetivo primordial de los economistas en tiempos modernos, ha sido el de comprender y predecir el modo en el que se comportarán las fuerzas de la economía. Desde fines del siglo 19, las bases de la disciplina se construyeron sobre modelos de equilibrio que reflejaban el 'ajuste' de los mercados, tanto a nivel micro como macroeconómico. Sin embargo, sus resultados en términos de predicciones económicas, no han sido del todo satisfactorios. Es así que en décadas recientes y de la mano del desarrollo y uso intensivo de tecnología, han

---

<sup>1</sup> La versión original de este ensayo fue presentada y mereció un premio en el Certamen "Jóvenes Escritores de Ciencia", organizado por la Agencia Córdoba Ciencia, Gobierno de la Provincia de Córdoba, edición 2006.

surgido nuevas concepciones que representan un desafío al modo tradicional de pensar y hacer economía. Según una de estas visiones, la economía va camino de convertirse en una 'ciencia de lo complejo'.

## Abstract

A primary goal of economists in modern times, has been to understand and predict the behavior of economic forces. Since the late 19<sup>th</sup> century, the bases of the discipline were built on equilibrium models reflecting market 'clearing', both at the micro and macroeconomic level. Their results in terms of economic predictions, however, have been far from satisfying. In recent decades, aided by the development and intensive use of technology, new conceptions that challenge traditional ways of thinking about, and practising, economics, have emerged. According to one of these visions, economics is on its way to become a 'complex science'.

## La economía como una ciencia moderna

La búsqueda de conocimiento es inherente al hombre. Surge con la curiosidad humana por comprender y controlar el mundo que lo rodea, para así adaptarlo a sus necesidades.

Por cierto que esta actividad tan particular ha tomado distintas formas a lo largo de la historia de la humanidad. En tiempos más remotos era necesario estudiar los astros o los avatares climáticos, comprender los instrumentos de navegación o las estrategias de guerra, porque de ello dependía el futuro de una comunidad y de sus miembros. En la actualidad, o al menos desde el advenimiento y expansión del capitalismo como el sistema de organización dominante a nivel mundial, el futuro de las comunidades (los modernos estados) y sus miembros depende, en gran medida, de la economía.

Así, en el Antiguo Egipto, en el sistema feudal que prevalecía en Europa durante la Edad Media, e incluso en la época de las colonias americanas, poco le importaban al súbdito o al esclavo la tasa de acumulación, el nivel de empleo, o

la existencia de colocaciones financieras. La vida estaba marcada desde el nacimiento por la etnia, la situación geográfica y la condición social a la que se pertenecía, dependiendo la subsistencia y supervivencia de factores en gran medida fuera del control del hombre común, como la peste, la guerra, o la disponibilidad de alimentos.

Por ello la economía, como disciplina que trata de "las causas de la riqueza y las leyes de la producción y distribución" (e.g. Smith, 1956 [1776]; Mill, 1943 [1848]), o bien, en su acepción más reciente, de "la asignación de recursos escasos entre fines alternativos" (Robbins, 1980 [1932]), es una ciencia relativamente joven. Los mercados, las firmas como organizadoras de la producción, el trabajo como una actividad que se ofrece libremente a cambio de un salario, el dinero y los instrumentos financieros tal como los concebimos en el presente, el consumo, las necesidades materiales más allá de las estrictamente fisiológicas; son todos conceptos modernos, difíciles de imaginar en contextos diferentes al del sistema capitalista actual. Y sin embargo, son estos factores los que determinan, hoy en día, el presente y el futuro de una sociedad y de cada uno de los individuos que viven en ella.

De allí la necesidad imperiosa de conocer y comprender, para ulteriormente controlar, los mecanismos que regulan el funcionamiento de la economía. De allí la necesidad de realizar predicciones, que permitan atemperar, al menos en parte, la incertidumbre de tomar decisiones y actuar en un contexto individualista y cambiante, que responde de manera fundamental no ya a los designios de dioses o astros, sino a circunstancias materiales de orden mundano.

Pero, ¿es posible comprender y predecir el modo en el que se comportarán las fuerzas de la economía? Esta ha sido una búsqueda incesante, que ha guiado los esfuerzos de generaciones de economistas durante al menos los últimos cien años. Los resultados, empero, no han sido del todo satisfactorios y es así que desde los '80 han surgido nuevas concepciones que están dando lugar a una revolución en el modo de pensar y hacer economía. Algunos de estos enfoques, pesimistas ellos, trataron de mostrar por qué los intentos por predecir el curso de los eventos en una sociedad están destinados al fracaso. Otros, más novedosos y optimistas, sostienen que es posible hacer predicciones, pero que se necesita un cambio en la conceptualización lógica de cómo funcionan los sistemas económicos modernos, así como la incorporación y uso intensivo de

tecnología de última generación. Según esta innovadora visión de la disciplina, la economía va camino a convertirse en una ciencia de lo complejo.

## La mecánica celeste de los precios

Citando un autor anónimo, Paul Samuelson –merecedor del Premio Nobel en 1970 y uno de los economistas más trascendentes del siglo 20– introduce el capítulo cuarto de su famoso libro *Economía*, afirmando que "cualquiera puede convertir a un loro en un sabio economista: todo lo que debe aprender son las palabras 'oferta' y 'demanda'" (Samuelson, 1980).

Ciertamente, las bases de la economía se construyeron sobre estos dos conceptos (y algunos pocos más), unido a la fuerte creencia de que todo mercado, de una manera u otra, siempre tiende al estado de equilibrio. Así, si en un momento dado la demanda supera a la producción de algún bien, el precio tenderá a aumentar, desalentando a un grupo de consumidores. Por el contrario, si al final del día las ventas no fueron todo lo buenas que se esperaban, los precios serán rebajados para estimular el 'vaciamiento' del mercado. Hasta allí, pura aritmética y sentido común.

Es interesante que un esquema tan simple haya resultado a la vez tan poderoso para la predicción de los eventos económicos. La lógica del funcionamiento de los mercados no sólo permitía pronosticar el precio del tomate según la estación, o la tasa de interés según la necesidad y la disponibilidad de fondos, sino que, algunas sofisticaciones mediante, hacía posible la predicción de casi cualquier variable en la economía.



Es así que se llegó a interpretar a la economía como un conjunto de mercados que se encuentran relacionados y simultáneamente en equilibrio<sup>2</sup>. Esta idea, el llamado 'equilibrio general', había sido concebida ya en el siglo 19 por el francés León Walras, que aspiraba a describir el funcionamiento del sistema económico según los principios de la mecánica de Newton. En las primeras décadas del siglo 20 la idea fue retomada, ya sea representándose a la economía como un conjunto de mercados o sectores productivos, o bien como un único mercado global, con una oferta y una demanda 'agregadas'. Este último enfoque es lo que se conoce como *macroeconomía*, una de las innovaciones importantes de los años '30, que demostró ser crucial a los fines de la predicción que la ciencia buscaba.

A partir de allí, los avances se sucedieron rápidamente<sup>3</sup>. Los métodos matemáticos y estadísticos cobraron cada vez más importancia dentro de la economía, que poco a poco se volvió una ciencia eminentemente cuantitativa. También tuvo gran influencia el contexto político. La crisis derivada de la Gran Depresión y la inestabilidad ocasionada por las dos guerras mundiales, alertaron a los gobiernos de los países centrales sobre la imperiosa necesidad de comprender los mecanismos que regulaban el sistema económico mundial y contar con predicciones certeras sobre la marcha de las principales economías. De este modo se crearon numerosos centros de investigación y se invirtieron grandes sumas de dinero –por parte de organismos públicos y privados– para desarrollar métodos y modelos sofisticados que produjeran pronósticos económicos confiables. Finalmente, también ayudó la tecnología. El desarrollo de la computadora hacía posible la modelización de sistemas macroeconómicos bastante desagregados, lo que trajo aparejado la posibilidad de efectuar predicciones específicas sobre la marcha de los precios, la producción en los distintos sectores de la economía, el crecimiento del producto y el comercio internacional.

¿Fueron los resultados los esperados? ¿Se logró, merced a los avances en la teoría y las herramientas de análisis, y a décadas de construcción de modelos

---

<sup>2</sup> La ilustración que acompaña el texto corresponde a un poster diseñado por el artista Jadran Boban (2003). Disponible en: <http://www.absolutearts.com/cgi-bin/portfolio/art/your-art.cgi?login=jboban&title=sssssnake-1047383162t.jpg>

<sup>3</sup> Un relato interesante sobre la evolución de la economía como ciencia en este período puede encontrarse en Christ (1994) y Galbraith (1994).

económicos basados en la mecánica celeste, desentrañar los misterios de las fuerzas materiales que afectan nuestra vida cotidiana y condicionan nuestro futuro? La respuesta es más negativa que positiva. La economía no sólo no logró predecir eventos de gran repercusión mundial como la crisis del petróleo en los '70 o las subsecuentes crisis regionales en las décadas siguientes, sino que a nivel mucho más pequeño, de países o sectores en particular, la estimación de numerosos modelos no lograba dar en la tecla para explicar o pronosticar los eventos que acontecían a diario. Tan es así que se llegó a considerar a la economía y los economistas como separados de la realidad e incapaces para explicarla.

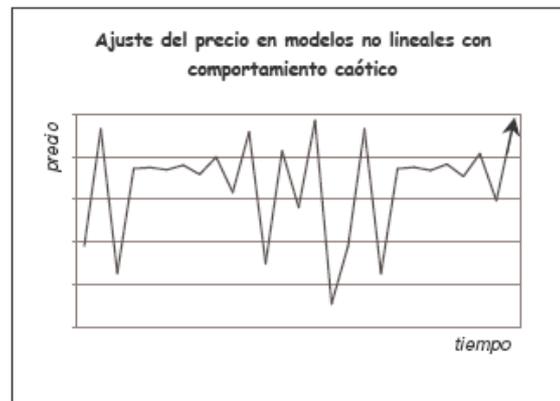
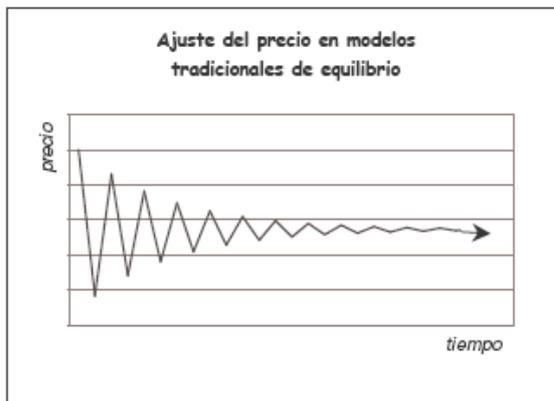
## ¿Es la economía impredecible?

Fue dicha dificultad para producir predicciones acertadas, la que llevó a muchos a cuestionar los métodos de estimación y los modelos que se estaban usando para representar la economía. Hasta que a mediados de los '80, un grupo de economistas comenzó a prestar atención a ciertos desarrollos que venían cobrando fuerza en las ciencias naturales.

Uno de los más trascendentes fue la llamada *teoría del caos*, cuyas primeras aplicaciones se dieron en el ámbito de la biología y la meteorología. La teoría del caos postulaba que a partir de modelos no lineales muy simples, era posible observar resultados muy complicados, tanto, que las variables parecían seguir una trayectoria completamente al azar, cuando en realidad la misma era determinista. No sólo eso, sino que los sistemas que mostraban un comportamiento caótico, exhibían además una curiosa propiedad: la 'dependencia sensitiva a las condiciones iniciales'. Según ésta, una pequeñísima variación en las condiciones iniciales del sistema o modelo planteado podía llevar a comportamientos de las variables diametralmente opuestos a lo largo del tiempo. Una ilustración hipotética de esta propiedad proclama que "el aleteo de una mariposa en Tokio podría, un mes después, desatar un terremoto en Brasil" (Cohen y Stewart, 2000, p.191), razón por la cual se la conoce como el *efecto mariposa*.

La teoría del caos, por lo tanto, era lo bastante novedosa como para atraer la atención de los economistas<sup>4</sup>. Hasta el momento, por razones más de índole práctica que otra cosa, los modelos utilizados en economía eran lineales. ¿Qué sucedería entonces si la oferta, o la demanda, o la función de producción, resultaban ser funciones ligeramente no lineales? ¿Podría ocurrir que el sistema económico se comportara de manera caótica?

Evidentemente, esta situación no podía descartarse y era preocupante, pues una de las consecuencias principales del efecto mariposa era algo que muchos científicos, y en particular los economistas, eran reacios a aceptar: más allá del futuro inmediato, el pronóstico de los eventos no era posible. En otras palabras, un error minúsculo en la medición de las variables en el momento presente podía llevar a realizar predicciones completamente alejadas del curso real de los acontecimientos. Pero, ¿quién podría garantizar que datos económicos, como los precios, la tasa de interés, la cuenta de cada cliente en el supermercado, o el volumen de inversión, puedan medirse con una 'precisión infinita'? Ciertamente



que nadie. Por lo tanto, la conclusión inevitable era también la menos deseada: de aceptarse los modelos no lineales y la teoría del caos en economía, había que resignarse a que era imposible predecir los movimientos financieros.

Los economistas no se conformaron con esta conclusión pesimista. A todas luces, las economías no se comportan de forma completamente aleatoria. La recaudación impositiva, el precio de los inmuebles, el tipo de cambio o la tasa de

<sup>4</sup> Véanse, por ejemplo, las aplicaciones de la teoría del caos a la economía realizadas por Butler (1990), o Kiel y Elliott (1998).

contratación en el mercado laboral, están sujetos a fluctuaciones que a veces son intensas o difíciles de comprender, pero ello no significa que todo cambie, azarosamente, de un instante para el otro. Existe una cierta estabilidad en la vida cotidiana, sin la cual los seres humanos no podrían vivir ni desarrollar sus actividades. La teoría del caos, por lo tanto, no parecía ser una buena alternativa para comprender los sinuosos derroteros de la economía moderna.

## Complejidad y economías virtuales

Al decaer el entusiasmo inicial por asimilar las ideas del caos a la economía, sus defensores se volcaron a la llamada *teoría de sistemas complejos*, que surgió en un primer momento como un desarrollo y un avance respecto de la teoría del caos. Si el mundo no era determinista –en el sentido proclamado por la mecánica clásica– ni tampoco caótico, entonces debía ser algo intermedio entre los dos extremos. Es así que nació la idea de la complejidad como la de 'islas en un mar de caos', es decir, estructuras organizadas que emergen, se sostienen, reproducen y eventualmente decaen, en un continuo intercambio de energía con el medio ambiente. Los organismos vivos y el hombre mismo son ejemplos de este tipo de estructura.

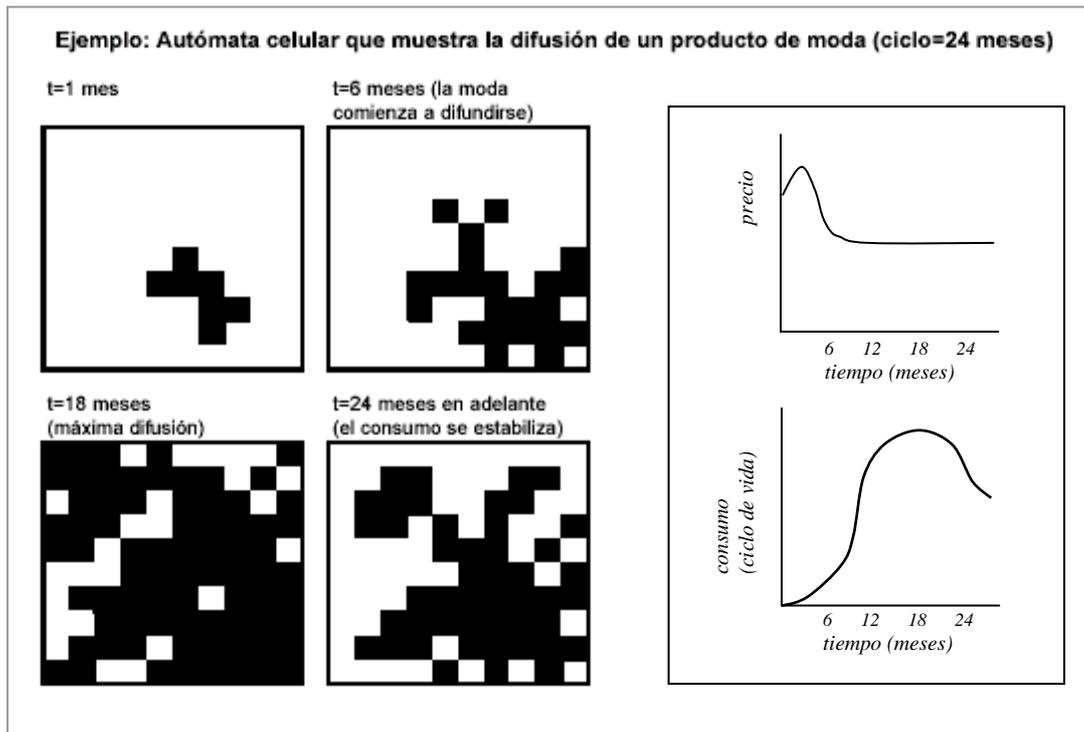
Uno de los pioneros en la teoría de la complejidad fue el químico Ilya Prigogine, que en 1977 recibió el Premio Nobel por sus aportes en este campo. En sus numerosas obras Prigogine ya opinaba que la idea de las estructuras disipativas y la complejidad podía perfectamente aplicarse a estudiar fenómenos sociales, entre ellos, los problemas de la economía (Prigogine y Stengers, 1984). Las empresas, los mercados y las instituciones en general, pueden concebirse como estructuras organizadas que los miembros de una sociedad, a través de sus acciones diarias, contribuyen a crear, transformar, reproducir y/o extinguir.

Dicha manera de interpretar los fenómenos económicos requería de un cambio en la lógica de pensamiento de los economistas. Los modelos de equilibrio ya no eran suficientes<sup>5</sup>. La función de demanda tradicional, representativa de las

---

<sup>5</sup> La introducción del libro de David Colander (2000) resume las principales diferencias entre los modelos convencionales de equilibrio y los modelos de complejidad, en lo que el autor denomina como 'vieja economía' y 'nueva economía', respectivamente. Otros textos importantes en la

compras de un consumidor 'promedio', era una ficción demasiado simplista que no reflejaba características importantes del mundo real, como el hecho de que el consumo es altamente subjetivo e inter-subjetivo. Lo primero implica que cada consumidor es un ser individual y tiene gustos particulares; lo segundo, que sus compras dependen en gran medida de lo que compran sus vecinos.



Con la teoría de sistemas complejos, es posible tener en cuenta estos y otros aspectos de la realidad. Utilizando representaciones simples –generalmente modelos de simulación por computadora– se puede graficar el comportamiento de todo tipo de agentes económicos (consumidores, empresas, sectores productivos, etc.), que son heterogéneos y a la vez interactúan entre sí y con el medio ambiente para tomar decisiones. En consecuencia, en el ejemplo de la demanda, no sólo se puede observar cómo cambian las cantidades demandadas al cambiar el precio, sino que también es posible apreciar otros aspectos del consumo, como la difusión de modas o la segmentación del mercado entre grupos de consumidores que muestran preferencias por distintas marcas.

reciente historia de la teoría de sistemas complejos en economía, son los volúmenes editados por Arthur et al. (1997) y Rosser (2004).

Los modelos basados en agentes complejos son, en consecuencia, esencialmente dinámicos y evolutivos, brindando así explicaciones mucho más ricas del comportamiento de los consumidores, las firmas, los gobiernos, el sistema monetario y las instituciones económicas en general. Ciertamente, el desarrollo de estas nuevas teorías –que en la práctica suponen experimentar con modelos que simulan economías virtuales– no hubiera sido posible sin el gran avance tecnológico e informático acontecido en las últimas décadas. A ello hay que sumarle la adquisición de las correspondientes habilidades técnicas por parte de las jóvenes generaciones de científicos y economistas, que no formaban parte de la educación de estos profesionales en el pasado. En este sentido y en opinión del historiador Phillip Mirowski (2002), la economía está inexorablemente en vías de transformarse en una ciencia cibernética.

La cuestión que resta preguntarse es hasta qué punto la teoría de la complejidad y la simulación de agentes económicos virtuales, permiten realizar predicciones acerca del curso futuro de la economía, para así reducir la incertidumbre que enfrentan a diario gobiernos y ciudadanos. El atractivo de los modelos de equilibrio que dominaron la economía durante los últimos cien años, es que son simples de construir y arrojan valores puntuales como pronóstico de las variables económicas. ¿A cuánto ascenderán la tasa de crecimiento y el nivel de empleo el año que viene? Unos pocos cálculos realizados en base a estos modelos permiten obtener cifras, que aunque muchas veces dudosas, resultan concretas y por lo tanto (transitoriamente) aceptables para la prensa y un público ávido de información.

Los nuevos modelos propuestos por la teoría de la complejidad son, por su parte, más completos y realistas en su especificación, por lo que también resultan más difíciles de construir e imponen una mayor cautela a la hora de realizar predicciones. En general, y debido al comportamiento no lineal de las variables en el modelo y/o al empleo de numerosos factores cualitativos, se reconoce que no es posible efectuar pronósticos puntuales y precisos. Sin embargo, es perfectamente viable determinar patrones de comportamiento de las variables económicas y a partir de allí prever en qué sentido éstas podrían alterarse en el futuro. Así, un economista no podrá predecir con certeza el porcentaje de crecimiento de la economía el año entrante, pero sí tendrá elementos para juzgar si habrá crecimiento o recesión, qué niveles aproximados

alcanzará, y cuáles son los factores que lo impulsan o inhiben. Indudablemente, este tipo de pronóstico cualitativo o 'de tendencias' está más de acuerdo con el tipo de predicción que puede razonablemente esperarse en un ámbito como el de la economía.

## ¿Astrólogos o científicos?

En el mundo moderno, los vaivenes de la economía nacional y mundial que se dan merced a las decisiones de gobiernos, corporaciones, fondos de pensión y en mayor o menor medida, cada pequeña célula de la sociedad, tienen un enorme impacto en la vida diaria del ser humano. De allí la necesidad de que éste cuente con información e indicadores que le permitan comprender los fenómenos económicos y así manejarse mejor en el medio en que le toca vivir.

A diferencia de los meteorólogos, que basan sus pronósticos en modelos de alcance limitado pero realista, durante años los economistas se abocaron a la elaboración de modelos ficticios, que no permitieron ni comprender la economía ni pronosticar acertadamente. En este sentido, por su falta de contacto con la realidad, los modelos económicos tradicionales se asemejan a complicadísimas cartas astrales que, con un velo de cientificidad, fueron utilizadas en distintas oportunidades para justificar predicciones y/o medidas de política económica<sup>6</sup>.

Para predecir acertadamente, primero hay que comprender adecuadamente; ésta es la verdadera función del economista y el científico social. La teoría de sistemas complejos, con su énfasis en modelar las complicaciones y laberintos de la realidad, parece ser un avance positivo que se viene gestando en la disciplina desde los años '90 a esta parte. ¿Se transformará la economía, de ser una ciencia de la cuasi-advinación, en una verdadera ciencia de lo complejo? El ambiente es de un moderado optimismo. El trabajo por realizar es todavía mucho y queda por ver si los resultados a alcanzar serán o no exitosos. Como expresara un periodista muy citado de la revista *Scientific American* (Horgan, 1995, p.109), el camino nos llevará, posiblemente, "de la complejidad a la perplejidad".

---

<sup>6</sup> Se tiene conocimiento de un experimento realizado por un grupo de economistas latinoamericanos que, a título de broma, demostraron que diversos modelos astrológicos ipronosticaban mejor el curso de la economía que los modelos económicos convencionales!

## Referencias bibliográficas

- Arthur, B.; Durlauf, S.; Lane, D. (1997) *The Economy As an Evolving Complex System II*. Perseus Books, Reading
- Butler, A. (1990) "A Methodological Approach to Chaos: Are Economists Missing the Point?" *Federal Reserve Bank of St. Louis* **72**(2), pp.36-48
- Christ, C.F. (1994) "The Cowles Commission's Contributions to Econometrics at Chicago, 1939-1955". *Journal of Economic Literature* **32**(1), pp. 30-59
- Cohen, J.; Stewart, I. (2000) *The Collapse of Chaos*. Penguin Books, London and New York
- Colander, D. (2000) *The Complexity Vision and the Teaching of Economics*. Edward Elgar, Cheltenham and Northampton
- Galbraith, J.K. (1994) *Historia de la Economía*. Ariel, Barcelona
- Horgan, J. (1995) "From Complexity to Perplexity". *Scientific American* **272**(6), pp.104-109
- Kiel, L.D.; Elliott, E. (1998) *Chaos Theory in the Social Sciences*. The University of Michigan Press, Ann Arbor
- Mill, J.S. (1943) [1848] *Principios de Economía Política*. Fondo de Cultura Económica, México
- Mirowski, P. (2002) *Machine Dreams. Economics Becomes a Cyborg Science*. Cambridge University Press, Cambridge
- Prigogine, I.; Stengers, I. (1984) *Order Out of Chaos*. Heinemann, London
- Robbins, L. (1980) [1932] *Ensayo Sobre la Naturaleza y Significación de la Ciencia Económica*. Fondo de Cultura Económica, México
- Rosser, J.B. (2004) *Complexity in Economics*. Edward Elgar, Cheltenham and Northampton
- Samuelson, P.A. (1980) *Economía*. McGraw Hill, Madrid y Buenos Aires
- Smith, A. (1956) [1776] *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Aguilar, Madrid

### Cita de este artículo:

PERONA, E. (2011) "Economía: ¿El arte de los adivinos o la ciencia de lo complejo". *Revista OIKONOMOS [en línea]* 1 de Abril de 2011, Año 1, Vol. 1. pp.15-26. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

# EL PROFESIONAL EN CIENCIAS ECONÓMICAS Y LA ABRUMADORA NORMATIVA TRIBUTARIA

## Cr. Carlos Manassero

Director Científico de la Revista OIKONOMOS.  
Director del ITIT de la UNLaR  
Director del Postgrado de Especialización en Tributación  
Docente Universitario de grado y postgrado UNLaR  
Ex Subdirector General de Legal y Técnica  
Impositiva de la AFIP/DGI

### Palabras Clave:

*normas; desorden;  
estado; evasión;  
recaudación;  
profesionales; ciencias  
económicas.*

### Key Words:

*regulations; disorders;  
state; tax evasion; tax  
collecting; professionals;  
economics.*

## Resumen

En materia tributaria, la tarea de un profesional en ciencias económicas se proyecta hasta la interpretación y aplicación adecuada de las normas siendo, en tal sentido, un elemento perturbador la dispersión y el desorden normativo. La República Argentina en general, en los distintos niveles de gobierno, muestra una situación normativa desordenada y preocupante. Se impone la necesidad de ordenar. Frente a ello surge la pregunta acerca de si un "ordenamiento normativo tributario de fondo" no lo hace el Estado: ¿quién lo hace?

## Abstracts

On taxation, the task of a professional in economics is projected to the interpretation and proper application of the rules being, in this sense, a nuisance and disorder dispersal policy.

Argentina in general, at different levels of government, shows a messy regulatory situation and worrying. There is a need to order. Against this the question arises as to whether a "substantive tax policy system" does not the state: who does?

## INTRODUCCIÓN

Los profesionales en ciencias económicas, en el ejercicio de su profesión, tienen permanente contacto con normas de diversa índole (tributarias, contables, laborales, previsionales, relacionadas con el lavado de dinero, vinculadas con la administración pública nacional, provincial o municipal, etc.). Ello conforma un amplísimo escenario de actuación en el campo profesional; al extremo, quizás, que para la mayoría de los colegas resulte materialmente imposible atender con eficiencia el abanico normativo relacionado con la totalidad de las temáticas señaladas. Ello complica seriamente el ejercicio responsable de la profesión (si se pretende abarcar individualmente todas las temáticas). La cuestión se agrava, aún más, por el sólo hecho de pensar en las sanciones a las que pueden verse expuestos por infringir (aún sin saberlo) determinadas normas.

En el campo fiscal, específicamente, la República Argentina presenta una situación crónica de evasión originada, muchas veces, en acciones o maniobras dolosas atribuibles a los contribuyentes que, por diversos mecanismos o procedimientos, deciden deliberadamente "infringir las leyes" (típica evasión); situaciones a las que los organismos de administración tributaria, obviamente, intentan contrarrestar de la mejor manera posible. Pero, nobleza obliga, debe

decirse que muchas veces existen otros motivos que impiden o, al menos, obstaculizan el normal cumplimiento de las normas tributarias (entre las que se cuentan: la complejidad del tema a analizar; el elevado número de normas que se dictan y, a veces, una poco clara redacción; una extensión considerable en algunas de ellas; la dispersión normativa; la aplicación de vigencias a veces disociadas de la realidad, etc.).

En este complicado escenario los profesionales en Ciencias Económicas cumplen un rol fundamental para el efectivo ingreso de los tributos al fisco y, además, colaboran en la toma de decisiones empresarias. Nadie desconoce la importancia o el rol fundamental que "los tributos juegan" a la hora de tener que decidir (una inversión o la radicación de una empresa, etc.). Esto significa que la tarea de un profesional de ciencias económicas se proyecta hasta la interpretación adecuada de las normas y la aplicación efectiva de todas esas leyes, decretos y otras disposiciones emanadas de los organismos de aplicación de los tributos (AFIP, ARBA, DGR provinciales, DGR municipales). Obviamente deben primero estudiarse ("digerirse") para recién aplicarlas o explicarlas.

Existen algunos elementos negativos que, como factores adicionales, se agregan a los considerados precedentemente, emergentes de la realidad diaria en el ejercicio de la profesión que hacen que la tarea se complique. Ellos son, esencialmente, el desorden normativo y los vacíos legales o reglamentarios.

Algunos colegas "abrumados de tanta norma o de tanta modificación", lamentablemente, hasta llegan a prescindir (por una cuestión de tiempo e imposibilidad física y material), de un análisis profundo de la jurisprudencia (de Tribunal Fiscal de la Nación, de la Justicia de 1º instancia, de Cámara Federal y de Corte Suprema de Justicia).

Utilizando como fuente de información el marco legal y normativo vinculado con la cuestión tributaria (Leyes, Decretos, Resoluciones Generales de la DGI y AFIP, Resoluciones Generales de las Direcciones de Rentas Provinciales), en esta oportunidad se abordará el problema de la dispersión y el desorden normativo tributario, como elemento perturbador en el ejercicio cotidiano de la profesión en ciencias económicas y de la docencia universitaria.

## DESORDEN NORMATIVO

El análisis de temas tributarios y su adecuada comprensión es una problemática que, per se, genera poca simpatía; o, de otra manera, suele resultar poco atractiva para muchos ciudadanos y algunos profesionales. A veces, también, la incompreensión se utiliza como una excusa para justificar el no pago de los tributos. La situación es aún más complicada si a lo señalado se le suma un desorden normativo; circunstancia que se profundiza si se considera que, en algunos períodos de tiempo, en promedio la AFIP ha sancionado más de una norma (resolución general) por cada día hábil del año.

La hipótesis es que el desorden, la proliferación y dispersión normativa conspiran contra la seguridad jurídica e impiden una aplicación efectiva y un estudio sistemático, ordenado, claro y prolijo de los temas tributarios, obstaculizando la recaudación y alejándose de aquella óptima situación por medio de la cual, primeramente, al ciudadano ( y a su profesional en ciencias económicas) hay que hacerle conocer claramente las normas que deberá cumplir para, a posteriori, poder exigirle que las cumpla y eventualmente sancionarlo.

### **a) La contribución de la DGI y de la AFIP al desorden normativo**

En el ámbito nacional la Dirección General de Impositiva, desde su creación en el año 1947<sup>7</sup> y hasta el año 1997 (fecha en que se produce la fusión de este organismo con la Administración Nacional de Aduanas<sup>8</sup>, dando origen a la Administración Federal de Ingresos Públicos<sup>9</sup>), dictó 4350 resoluciones generales<sup>10</sup>, muchas de la cuales todavía rigen. Entre las normas que siguen aún vigentes, por ejemplo, se pueden citar: la RG DGI 4167<sup>11</sup> o la RG DGI 4122<sup>12</sup> reglamentando, respectivamente, determinados temas de los vales de almuerzo y/o alimentarios (en IVA e Impuesto a las Ganancias) y precisando

---

<sup>7</sup> Ley Nº 12927, B.O. 10/01/1947 – Abreviado: DGI

<sup>8</sup> Abreviado: ANA

<sup>9</sup> Decreto Nº 1156/96, B.O. 16/10/96; Decreto Nº 1589/96, B.O. 20/01/97; Decreto Nº 618/97, B.O. 14/07/97 – Abreviado: AFIP

<sup>10</sup> La RG 4350 fue la última dictada por la Dirección General Impositiva antes de la creación de la AFIP (se publicó en el Boletín Oficial de la Nación del 14/7/97) y se refería a ciertos aspectos del ingreso de contribuciones sociales y aportes patronales, a cargo de empleadores y trabajadores autónomos.

<sup>11</sup> (B.O. 5/6/96)

<sup>12</sup> (B.O. 08/02/96)

algunos aspectos de enriquecimientos a título gratuito en el Impuesto a las Ganancias.

Este es el momento de puntualizar que en 50 años (desde 1947 a 1997), la DGI nunca produjo un ordenamiento importante, integral y sistemático de su normativa, a pesar del marcado dinamismo existente en la República Argentina en la sanción de las normas que produjo sustanciales cambios en el sistema tributario argentino, tales como:

- la sustitución, a partir del 01/01/74, del impuesto a los réditos por el impuesto a las ganancias y, desde el 01-01-75, del impuesto a las ventas por el IVA;
- la derogación del Impuesto a las Ganancias Eventuales y su posterior reemplazo por el Impuesto sobre los Beneficios Eventuales; la derogación de este último y el cambio por el actual Impuesto a la Transferencia de Inmuebles<sup>13</sup>;
- la sustitución del Impuesto sobre los Capitales por el Impuesto a los Activos en el año 1989<sup>14</sup>, su posterior derogación y su puesta nuevamente en escena con otro nombre - Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta-<sup>15</sup>;
- la oportuna creación del Impuesto a los Débitos en el año 1988<sup>16</sup>, su derogación y posterior reinstalación a partir de 2001<sup>17</sup>; etc.

Como otros elementos para tener en cuenta y en un análisis que se plantea hasta el 31-12-10, se rescata que:

- ✓ La RG N° 1 de la AFIP<sup>18</sup> mantuvo, provisoriamente, la validez de formularios, soportes magnéticos, sistemas aplicativos, sellos, papelería, etc. que fueron utilizados, hasta ese momento, por la DGI y la ANA.
- ✓ La RG N° 3002<sup>19</sup> fue la última resolución publicada en el Boletín Oficial durante el año 2010, y se refirió a la identificación de mercaderías en importaciones.

---

<sup>13</sup> Ley N° 23905, B.O. 18/2/91

<sup>14</sup> Ley N° 23760, B.O. 18/12/89

<sup>15</sup> Ley N° 25063, B.O. 30/12/98

<sup>16</sup> Ley N° 23549, B.O. 26/01/88

<sup>17</sup> Ley N° 25413, B.O. 26/03/01

<sup>18</sup> Tuvo el privilegio de ser la primera de la "nueva tanda de resoluciones" y fue dictada el 14/07/97 (B.O. 16/7/97). Identificamos como "tanda anterior" a las normas oportunamente dictadas por la DGI hasta que se produjo su fusión con la ANA.

No se pretende continuar abrumando al lector con citas técnicas (de reformas tributarias, leyes, resoluciones generales de DGI o AFIP, de sus fechas de publicación en el Boletín Oficial u otras cuestiones similares). Pero sí interesa brindar algunas estadísticas para profundizar y reforzar las conclusiones de este trabajo que, por otra parte, indican la creciente y abrumadora cantidad de normas que los contribuyentes y sus profesionales asesores "deben soportar" (más que considerar). Para ello se consideraron, en este trabajo, como indicadores demostrativos de la vocación normativa de la administración tributaria nacional, dos sencillos pero no menos importantes parámetros: cantidad de resoluciones dictadas (por la DGI y la AFIP) y promedio anual de resoluciones dictadas por cada día hábil del año por esos organismos. Así:

- ❖ Cantidad de Resoluciones dictadas por la DGI y por la AFIP, respectivamente:
  - La DGI dictó (Ver la evolución numérica de las resoluciones en el Anexo I):

En el último año de su existencia	161 Resoluciones Generales
En los últimos 3 años de su existencia	503 Resoluciones Generales
En los últimos 5 años de su existencia	798 Resoluciones Generales
En los últimos 10 años de su existencia	1621 Resoluciones Generales

- La AFIP, por su parte, dictó - incluye resoluciones previsionales y aduaneras- :  
(Ver la evolución numérica de las resoluciones en el Anexo II)

---

<sup>19</sup> Fue publicada en el B.O. del 30-12-2010

En el primer año	170 Resoluciones Generales
En los primeros 3 años	872 Resoluciones Generales
En los primeros 5 años	1310 Resoluciones Generales
En los primeros 10 años	2279 Resoluciones Generales
Desde su creación y hasta el 31-12-10	3002 Resoluciones Generales

- ❖ Promedio anual de resoluciones dictadas por cada día hábil del año (suponiendo que un año tiene aproximadamente 249 días hábiles):

Para la DGI:

En el último año de su existencia	0,65 (se obtuvo: 161/249)
En los últimos 3 años	0,67 (se obtuvo: 503/747)
En los últimos 5 años	0,64 (se obtuvo: 798/1245)
En los últimos 10 años de su existencia	0,65 (se obtuvo: 1621/2490)

Para la AFIP:

En el primer año	0,68 (se obtuvo: 170/249)
En los primeros 3 años	1,16 (se obtuvo: 872/747)
En los primeros 5 años	1,05 (se obtuvo: 1310/1245)
En los primeros 10 años	0,91 (se obtuvo: 2279/2490)
Desde su creación y hasta el 31-12-10	0,89 (se obtuvo: 3002/3361)

Nótese como se comprueba la hipótesis en el sentido que la AFIP, en ciertos intervalos de tiempo (en los primeros cinco años de su existencia), HA SANCIONADO EN PROMEDIO MÁS DE UNA RESOLUCIÓN GENERAL POR CADA DÍA HÁBIL DEL AÑO.

La situación se torna aún más complicada si, además de un análisis cuantitativo (relacionado con la cantidad de normas sancionadas), se ponderaran aspectos cualitativos (atendiendo, por ejemplo, a la complejidad del tema reglamentado o al volumen o cantidad de artículos que contienen algunas resoluciones generales). En efecto, por ejemplo, algunas normas oportunamente sancionadas contienen:

RG N°	Cantidad de artículos que contiene	Cantidad de Anexos que contiene
100	46	9
830 (*)	50	9
1415 (**)	68	7
2300	85	11

Observaciones:

(\*) Esta resolución general derogó a 21 resoluciones generales dictadas con anterioridad (las RG 2784, RG 2793 y las modificatorias y complementarias de ambas)

(\*\*) Esta norma derogó 39 resoluciones generales dictadas con anterioridad (la RG 3419 y sus modificatorias y complementarias)

Para tener una idea comparativa del volumen normativo señalado precedentemente, resulta oportuno recordar que las leyes del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado, se componen de 182 y 54 artículos, respectivamente.

### **b) El desorden normativo y el efecto acumulación. Las complicaciones que se generan.**

Como se comentara precedentemente, con la puesta en marcha de la AFIP en el año 1997 se tuvo, desde el punto de vista normativo, la importante ventaja de "poder empezar numéricamente de nuevo". En efecto, según se señalara, el día 14/07/1997 este organismo dictó su primera resolución general, pero siguieron acumulándose a las oportunamente dictadas por la DGI (que no habían sido derogadas ya que mantenían su vigencia).

No puede escapar en este análisis que por diversas circunstancias la AFIP<sup>20</sup> a medida que dicta nuevas resoluciones, en muchas oportunidades, va sustituyendo o derogando - total o parcialmente - otras dictadas con anterioridad; es decir, existen resoluciones que son modificatorias de otras sancionadas previamente.

En síntesis: al 31 de Diciembre de 2010, quien necesitaba estudiar o resolver un tema tributario y para ello debía consultar alguna norma dictada por la administración tributaria nacional; o pretendiera incursionar o iniciarse en el estudio de sus resoluciones técnicas, debía comenzar por determinar de las 7352 resoluciones dictadas por la administración tributaria nacional<sup>21</sup>, cuales se encontraban - total o parcialmente - vigentes para, recién, posteriormente aplicarlas o estudiarlas.

---

<sup>20</sup> Al igual que la DGI y la ANA en su oportunidad.

<sup>21</sup> 4350 por la DGI y 3002 por la AFIP.

De otra manera: frente a una resolución general la primer cuestión será determinar si se mantiene vigente (o no), si fue modificada por otra o si modifica a otra, etc. Toda una complicación que pueden ayudar a resolver (estamos convencidos que no alcanza) la biblioteca electrónica de la AFIP o algunas editoriales privadas que se encargan –entre otras cuestiones – de compilar las normas que se dictan (cuya existencia no deja de ser un alivio para los profesionales en ciencias económicas).

Además de los contribuyentes, inspectores tributarios, funcionarios públicos, etc., debe pensarse, también, en la problemática que se les genera a los alumnos universitarios; sin olvidar a los miembros del Poder Judicial que a la hora de interpretar normas y resolver cuestiones concretas, previamente, deberán ubicar y decidir acerca de sus vigencias.

Lo antes señalado, que el lector podrá interpretar como una exageración, no es tal. Todo lo contrario. Ello es así si se considera, por ejemplo, que la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación<sup>22</sup> interpretó que la RG 1297 del año 1969 (de la DGI) se encuentra vigente. Entendió el citado tribunal que esa resolución del 8-8-69 (reglamentaria del tratamiento de las amortizaciones en el hoy derogado Impuesto a los Réditos y que fuera reemplazado<sup>23</sup> por el Impuesto a las Ganancias) era aplicable al caso, toda vez que al no existir una derogación expresa, resulta que la ley de impuesto a las ganancias y la resolución general citada, "pueden perfectamente coexistir".

Atendiendo a la doctrina sentada por el citado Tribunal se pregunta: ¿Existirá alguna otra norma dictada por la DGI en 1969 o en años anteriores o después, referidas a impuestos hoy derogados que puedan coexistir con un tributo hoy vigente?

### **c) Para eliminar el desorden normativo: "borrón y cuenta nueva"**

Para reducir la incertidumbre normativa pareciera razonable y necesario (más necesario que razonable) que la administración tributaria nacional efectuara una suerte de "borrón y cuenta nueva" en materia normativa. Esto implica, lisa y llanamente, derogar (para atrás) todo lo sancionado (y hoy vigente) por los organismos recaudadores, sin excepciones, para concentrarlo

---

<sup>22</sup> Al dictar sentencia, con fecha 29/6/01, en la causa Central Costanera SA.

<sup>23</sup> Desde el 01/01/1974.

en una o varias disposiciones que, a partir de un determinado momento, rijan para adelante. Se cree que es posible. Es cuestión de convencerse, decidirse y empezar a trabajar.

No es muy distinta, en relación a la problemática analizada, la situación que se verifica en las administraciones tributarias provinciales y municipales, ya que en ellas se presentan circunstancias muy similares (o aún peores) a las comentadas.

La conclusión, que comprueba la hipótesis de partida, es: vivimos inmersos en una verdadera dispersión y desorden normativo tributario - nacional, provincial y municipal - que agobia y afecta el normal desarrollo de las tareas de todo ciudadano (contribuyentes, asesores, alumnos, empleados, funcionarios del Poder Judicial y de las administraciones tributarias, etc.).

El único remedio para semejante mal es ordenar o, al menos, demostrar intenciones o vocación para hacerlo. A nivel nacional la AFIP, principalmente desde el año 2000, ha comenzado una tarea que podríamos llamar "concentradora de normas" que consiste en juntar, en un solo cuerpo, varias o muchas resoluciones que oportunamente se dictaron relacionadas con un tema determinado<sup>24</sup>.

Sin perjuicio de celebrar y destacar la iniciativa se piensa que, frente a la magnitud del problema, es insuficiente. Se requiere un esfuerzo mayor para producir, como se dijo, un borrón y cuenta nueva.

#### **d) El desorden normativo tributario versus el orden en las jurisdicciones provinciales.**

Al enfocar el análisis hacia las administraciones tributarias provinciales, se advierte que pocas son las jurisdicciones que escapan a las observaciones realizadas precedentemente. A priori, por ejemplo, se citan los casos de las Provincias de Córdoba, La Rioja y Buenos Aires. En efecto:

- ✓ La Provincia de Buenos Aires por medio de las Disposiciones Normativas Serie B, dictadas por la Dirección General de Rentas (hoy ARBA), ha realizado una sistematización de sus normas; tal circunstancia,

---

<sup>24</sup> Ejemplos de lo dicho lo constituyen, entre otras: la RG N° 830 - B.O. 28/04/2000 - (concentró normas relacionadas con retenciones en el Impuesto a las Ganancias y derogó 21 resoluciones que en relación a ese tema se habían dictado hasta ese momento), las RG N° 2011, 2151, 2150, etc.

sucesivamente, se fue produciendo con diversas Disposiciones Normativas<sup>25</sup>

- ✓ La Provincia de La Rioja, por su parte, produjo su primer ordenamiento durante el año 2005 en oportunidad de sancionar la Dirección General de Ingresos Provinciales su Resolución N° 1/05. Luego, en los años sucesivos, se repitieron las experiencias (obviamente con una tarea muchísimo más simple y sencilla), procediendo a incorporar en el trabajo del año 2005, las modificaciones producidas mediante las resoluciones dictadas en cada uno de los años siguientes.<sup>26</sup>
- ✓ La Provincia de Córdoba, por su parte, comenzó su tarea durante el año 2001 y dentro de los antecedentes con que se cuentan es, quizás, la que ha demostrado la mayor inclinación por el ordenamiento y una vocación innovadora en materia normativa, la que incluso se ha llevado a cabo en diferentes etapas y se resumirían así:

1º etapa:

Por decisión de la Secretaría de Ingresos Públicos de la Provincia de Córdoba<sup>27</sup>, la Dirección General de Rentas derogó 1309 resoluciones generales que había dictado hasta el año 2001 y que comenzó a sancionar desde el día de su creación<sup>28</sup>, concentrándolas y sistematizándolas en sólo 36 resoluciones generales.

Asimismo derogó 107 resoluciones interpretativas que sancionó hasta el año 1999 y que había comenzado a dictar desde su creación<sup>29</sup>, concentrándolas y sistematizándolas en una sola resolución interpretativa.

2º etapa:

Las nuevas 36 Resoluciones Normativas dictadas en el 2001, señaladas como culminación de la primera etapa, aumentaron con el correr de los

---

<sup>25</sup>Disposiciones Normativas Serie B N° 001/95 (Enero de 1995), Serie B N° 001/02 (Mayo de 2002), Serie B N° 001/04 (Enero de 2004).

<sup>26</sup> Se destaca el hecho que en el ordenamiento inicial de La Provincia de La Rioja (año 2005) tuvo una participación decisiva, en la iniciativa y en el desarrollo de la tarea final, la Universidad Nacional de La Rioja. Ella se materializó con el trabajo oportunamente realizado desde el Departamento de Ciencias Sociales, Jurídicas y Económicas a través de su Instituto Técnico de Investigaciones Tributarias. En este sentido se señala la clara proyección de una Universidad hacia una administración tributaria, para concretar una tarea que beneficia a toda la comunidad (contribuyente, profesional, universitaria, etc.).

<sup>27</sup> A través de su RG N° 47/00

<sup>28</sup> La primer resolución se había dictado el 05/05/67

<sup>29</sup> La primera resolución interpretativa se había dictado el 16/05/67

años hasta llegar a la resolución general N° 115 (26/08/2004). Nuevamente la DGR, derogó las 115 Resoluciones y, ahora, concentró toda la normativa tributaria en una sola resolución (RN N° 1/2004), a la que se ocupa de mantener actualizada.

3º etapa:

En una actitud ambiciosa en materia normativa, el Ministerio de Finanzas de la Provincia<sup>30</sup> ordenó derogar, sin excepciones, la totalidad de las normas reglamentarias dictadas hasta ese momento por todos los organismos dependientes de ese Ministerio (no solamente las de la Dirección General de Rentas). En cumplimiento de tal disposición, se produjeron sendos reordenamientos en:

- ✓ la Dirección General de Rentas (nuevamente): Res. N° 1/07 – B.O. 15/08/07
- ✓ Dirección de Catastro: Res. N° 1/07 – B.O. 16/08/07
- ✓ Registro de la Propiedad Inmueble: Res. N° 1/07 – B.O. 22/08/07; y
- ✓ Secretaría de Administración Financiera ( esta última resulta abarcativa de las normas de la Dirección General de Presupuesto e Inversiones Públicas; la Dirección General de Tesorería y Crédito Público y la Contaduría General de la Provincia): Res. Ministerial N° 175/07– B.O.17/08/08.

Conforme lo señalado precedentemente la Provincia de Córdoba es una jurisdicción que, en la actualidad, presenta compendiadas y ordenadas la totalidad de la normativa tributaria, catastral, registral y de administración financiera que rige en su jurisdicción. Una iniciativa que debieran imitar otras jurisdicciones (nacional, provinciales y municipales). En este aspecto se señala que, en oportunidad que la Provincia de Córdoba realizara su primer ordenamiento normativo tributario, se publicó un artículo titulado: "Ordenamiento de las normas: una iniciativa para imitar" (Manassero 2001).

Se cree que la circunstancia que existan jurisdicciones que no produjeron avances concretos en el sentido que venimos señalando, se constituye en un hecho que deja insatisfecha una importante necesidad.

La Comisión Arbitral, autoridad de aplicación del Convenio Multilateral del Impuesto a los Ingresos Brutos, también escapa a estos comentarios ya que a

---

<sup>30</sup> Por medio de la Res. N° 1/04

través de su Resolución General N° 1/05, del 30/3/05, ha derogado todas las normas dictadas con anterioridad; más aun, en su art. 4 establece que ese Organismo actualizará anualmente su normativa. En mérito a ello, se fueron produciendo los sucesivos ordenamientos posteriores.

## **CONCLUSIONES**

Se piensa que se ha comprobado la hipótesis y que para contribuir a la seguridad jurídica en el sistema tributario argentino, ordenar las normas tributarias es una cuestión esencial que tiene, también, consecuencias sociales (porque incide en la recaudación). Hay que tener la decisión y la voluntad de hacerlo. Quizás, en la República Argentina, haya que empezar por el principio, es decir, "tomando la decisión" para luego decidir sobre su ejecución.

A esta altura del razonamiento es oportuno preguntarse: ¿Si algunas jurisdicciones han podido ordenar sus disposiciones tributarias por qué hay otras que no pudieron? Se reitera que no alcanzan las "acciones concentradoras de normas" realizadas por la AFIP (puestas de manifiesto en algunos temas), ni la implementación de la biblioteca electrónica en su página de Internet. La tarea requerida es de mayor envergadura, más audaz y de mayor jerarquía.

Los contribuyentes no deben evadir el pago de los tributos, pero el Estado tampoco debe dictar indiscriminadamente resoluciones, modificarlas, derogarlas, sustituirlas y no decidirse por ordenarlas. Existe la obligación del Estado, a favor de la recaudación, de establecer reglas y normas claras y completas, para que sus contribuyentes paguen; incluso, debe demostrar interés o vocación por simplificar el sistema y facilitar su aprendizaje a niveles universitarios. Quizás, la primera manera de simplificar sería "comenzar por ordenar el desorden que tenemos".

Los contribuyentes deben respetar las normas, pero para que las respeten además de existir, deben ser claras y completas. Es responsabilidad de las administraciones tributarias ordenarlas, depurarlas, sistematizarlas, cuando se encuentran dispersas. Siendo así los contribuyentes no tendrán excusas para no

conocerlas y aplicarlas, evitando a menudo situaciones de incertidumbre y favoreciendo la recaudación tributaria.

La aparición de nuevas figuras, la evolución de las actividades económicas, etc. (ej.: la aparición de la figura del fideicomiso, etc.), requieren de una generación continua y una adaptación permanente de las normas, para contemplar el tratamiento tributario a brindar a las nuevas situaciones. Contar con un marco ordenado y sistemático, sin lugar a dudas, facilitará la inserción en el sistema tributario de todas esas nuevas circunstancias.

La evasión es un mal que el Estado debe combatir (entre todos debiéramos hacerlo); pero, también, debiera preocuparse por ejecutar otras tareas (por ejemplo: ordenar normas) para brindar seguridad jurídica, asegurar el ingreso de los tributos que legalmente le corresponden y mostrar una vocación para mejorar paulatinamente la relación fisco-contribuyente.

La República Argentina, en general y en los distintos niveles de gobierno, muestra una situación normativa preocupante. Frente a ello surge la pregunta: Si un ordenamiento normativo tributario de fondo no lo hace el Estado: ¿quien lo hace?

#### REFERENCIAS:

- ❖ Manassero, Carlos José - "Ordenamiento de las normas tributarias: una iniciativa para imitar", *Ámbito Financiero* – Colección Novedades Fiscales, Lunes 12 de noviembre de 2001, Buenos Aires, pág. 160

## ANEXOS

### Anexo I. Evolución numérica de las resoluciones dictadas por la DGI

DGI: años de existencia	Desde el (*):	Hasta el (*):	Cantidad de RG dictadas (*):	Desde N°	Hasta N°
Ultimo	15/07/1996	14/07/1997	161	4189	4350
Tres últimos	13/07/1994	14/07/1997	503	3847	4350
Cinco últimos	14/07/1992	14/07/1997	798	3552	4350
Diez últimos	14/07/1987	14/07/1997	1621	2729	4350

Fuente: Elaboración propia en base a Resoluciones publicadas en el Boletín Oficial

(\*): Considerando las Resoluciones publicadas en el Boletín Oficial

**Anexo II. Evolución numérica de las resoluciones dictadas por la AFIP**

AFIP: años de existencia	Desde el (*):	Hasta el (*):	Cantidad de RG dictadas (*):	Desde N°	Hasta N°
Primero	16/07/97	16/07/98	170	1	170
Tres primeros	16/07/97	11/07/00	872	1	872
Cinco primeros	16/07/97	05/07/02	1310	1	1310
Diez primeros	16/07/97	05/07/07	2279	1	2279
Hasta el 31/12/2010	16/07/97	31/12/10	3002	1	3002

Fuente: Elaboración propia en base a Resoluciones publicadas en el Boletín Oficial  
(\*): Considerando las Resoluciones publicadas en el Boletín Oficial

**Cita de este artículo:**

MANASSERO, C. (2011) "El profesional en ciencias económicas y la abrumadora normativa tributaria". *Revista OIKONOMOS [en línea] 1 de Abril de 2011, Año 1, Vol. 1.* pp.27-43. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

## Tratamiento Impositivo de Fideicomisos no financieros

### **Cra. María Antonia Pedraza**

Analista de proyectos de Inversión del Ministerio de Producción y Desarrollo Local de la Provincia de La Rioja.  
Docente de la Universidad Nacional de La Rioja en las cátedras Administración Financiera y Política y Administración Financiera.  
Miembro activo de la Sociedad Argentina de Docentes en Administración Financiera (SADAF).

#### **Palabras Clave:**

*Fideicomiso, alícuotas, análisis.*

#### **Key Words:**

*Trust, tax rates, analysis.*

### **Resumen**

El tratamiento fiscal para los fideicomisos no financieros es el objeto de estudio del presente trabajo. La investigación se enfoca en esta figura jurídica, donde se explica la caracterización legal de este tipo de contrato, y su análisis para los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado, a la Ganancia Mínima Presunta, Bienes Personales y para los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos de la provincia de La Rioja.

### **Abstract**

The tax treatment for trusts is financial not the object of study in this work. The research focuses on the legal concept which explains the legal characterization of such contract, and its analysis to the Income Tax, Value

Added, a minimum presumed income, personal property and for Income Tax Gross and Seal of the province of La Rioja.

## Introducción

El instituto del Fideicomiso, desde su materialización jurídica en Argentina consiste en un contrato que instrumenta la entrega de bienes en fiducia generando con ellos un patrimonio autónomo.

La complejidad de este contrato caracterizada por la entrega a título de confianza y la conformación de un patrimonio independiente hace que su tratamiento tributario también lo sea. En los contratos típicos que estamos acostumbrados a ver las prestaciones y contraprestaciones son siempre las definidas por el legislador, es decir que el negocio que subyace tras la forma es siempre el mismo, o al menos debiera serlo. Así, en la compraventa siempre hay una parte que entrega el dominio de una cosa a otra parte y recibe una contraprestación de ésta en dinero. Por otra parte la permuta, la dación en pago, el aporte a sociedades son consideradas por el fisco a los efectos tributarios como una compraventa.

En el caso del fideicomiso esto no ocurre, ya que su forma jurídica es siempre la misma pero los negocios subyacentes pueden ser miles, diferentes todos ellos tanto en las prestaciones, como en las actividades, bienes, plazos y efectos económicos que implican. Es este otro de los obstáculos a superar cuando se trata tanto de legislar el instituto impositivamente como de acordarle un tratamiento aplicando la legislación vigente.

## Objetivos

Este trabajo tiene por objetivos los siguientes:

- Caracterizar y presentar el marco legal del fideicomiso.
- Abordar el tratamiento impositivo de los fideicomisos no financieros.
- Analizar la normativa fiscal que existe para esta figura, a nivel nacional y provincial.

## Metodología

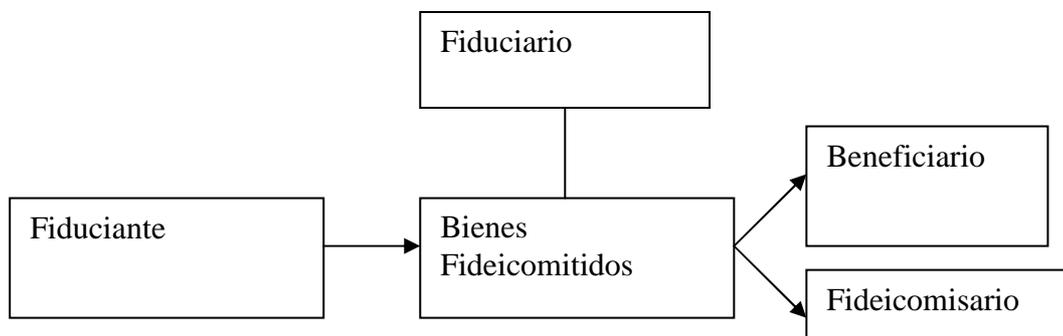
Para la realización de este trabajo se adopta el método descriptivo, utilizando fuentes de información secundarias, entre ellas artículos de autores, bibliografía especializada y páginas de internet de organismos fiscales argentinos y doctrina tributaria.

La investigación es de tipo cualitativa.

## FIDEICOMISOS CARACTERIZACION Y MARCO LEGAL

Según a ley 24.441<sup>1</sup>, habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario.

Las partes intervinientes, en este contrato son las siguientes:



El beneficiario puede ser una o varias personas físicas o jurídicas, y puede coincidir con el fiduciante.

El plazo o la condición a la que se sujeta el dominio fiduciario deberá estar indicado en el contrato y no podrá exceder de 30 años.

No se constituye una nueva persona jurídica, sino que se trata de un contrato asociativo, sin personería propia. Este contrato puede ser realizado por escritura pública o por contrato privado.

Son fideicomisos financieros aquellos en los cuales el fiduciario es una entidad financiera o una sociedad autorizada por la Comisión Nacional de Valores para actuar como fiduciario financiero, y los beneficiarios son los titulares de certificados de participación en el dominio fiduciario o de títulos representativos de deuda garantizados con los bienes así transmitidos. Estos certificados de participación y títulos de deuda serán considerados títulos valores y podrán ser objeto de oferta pública.

Todos aquellos fideicomisos que no cumplan con las características enumeradas en el párrafo anterior son denominados "no financieros".

Una de las principales características de los fideicomisos es que permiten la constitución de patrimonios independientes de los del fiduciante y del fiduciario, es decir, los inconvenientes financieros que pueda atravesar el fideicomiso no afectan el patrimonio de sus participantes (ni siquiera el de su administrador) ni viceversa.

El Decreto N° 780/95<sup>2</sup>, reglamenta ciertas disposiciones de carácter registral e impositivo de la Ley 24441, constituyendo un avance destinado a cubrir vacíos normativos de la referida ley. Dispone en su art. 1° que a fin de identificar los bienes fideicomitados, en todos los balances o registraciones relativas a esos bienes deberá constar la condición de propiedad fiduciaria con la indicación "en fideicomiso" y que el ejercicio fiscal deberá estipularse de acuerdo al art. 18, primer párrafo, de la Ley de Imp. a las Ganancias, entendiéndose que comienza el 1° de enero y finaliza el 31 de diciembre.

La Ley 25063<sup>3</sup>, de reforma tributaria introduce modificaciones en los Impuestos al Valor Agregado, a las ganancias y sobre los Bienes Personales, también en el Régimen de los Recursos de la Seguridad Social y el Código Aduanero y crea el Impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresario y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

A partir de las modificaciones introducidas por esta ley el Fideicomiso asume la personalidad fiscal en el impuesto a las Ganancias.

Mediante Resolución AFIP Nº 776/00<sup>4</sup>, se fija el procedimiento para la inscripción de fideicomisos y fondos comunes de inversión en la AFIP, como sujetos obligados a la liquidación e ingreso de los gravámenes que les correspondan por la actividad que desarrollen.

## CARACTERIZACION TRIBUTARIA

El fideicomiso no es persona jurídica, dado que es un CONTRATO, pero si tiene personalidad tributaria resultando en algunos impuestos bajo ciertas circunstancias, sujeto pasivo, debiéndose inscribir en la AFIP y cumplir con las normas de facturación y registración de las operaciones, según Ley 25.063.

El fiduciario como administrador del fideicomiso es el responsable de las inscripciones y presentación de las DECLARACIONES JURADAS.

## TRATAMIENTO IMPOSITIVO PARTICULAR POR IMPUESTOS

### IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En todos los casos, los resultados obtenidos constituyen ganancias de tercera categoría.

La Ley de Impuesto a las Ganancias divide los fideicomisos en dos grandes grupos:

1. Fideicomisos financieros y fideicomisos no financieros constituidos en el país en los que fiduciante y beneficiario sean personas distintas, o cuando el fiduciante-beneficiario sea un beneficiario del exterior.

2. Fideicomisos no financieros constituidos en el país en los cuales fiduciante y beneficiario sean la misma persona, a menos que se trate de beneficiarios del exterior.

En el primer caso, la ley del Impuesto a las Ganancias los asimila a una sociedad de capital, aplicando las disposiciones del artículo 69 inc.a), apartado 6

y se les otorga el mismo tratamiento que a las sociedades de capital - todas las rentas alcanzadas sin requisito de habitualidad y alícuota general del 35%. También es de aplicación el art. 69.1 de la Ley que establece que cuando se distribuyan utilidades en dinero o en especie que superen las ganancias determinadas en base a las normas aplicables para

la determinación del gravamen se deberá retener con carácter de pago único y definitivo el 35% del excedente - impuesto de igualación- (excepto para los fideicomisos financieros con colocación de certificados de participación por oferta pública)

Para el segundo grupo, el fideicomiso no es sujeto del impuesto, sino que su tratamiento es similar al de una sociedad de hecho: el fideicomiso determina su ganancia y luego la misma es distribuida entre los fiduciantes-beneficiarios en función de su participación. Al igual que en el caso de las sociedades de personas, el resultado del balance impositivo se considerará íntegramente distribuido entre sus componentes. En estos casos resultara de aplicación el artículo 49 -inciso agregado a continuación del d)-, el fideicomiso no será sujeto del impuesto sino que las rentas que en el se generen deben ser declaradas por los fiduciantes - beneficiarios como rentas de tercera categoría. El Decreto Reglamentarios artículo 70.4 establece que los fiduciarios deberán atribuirles los resultados proporcionales que les correspondan, debiendo los fiduciantes incluirlos en su propia determinación tributaria.

En todos los casos, y siempre que corresponda, deberá actuar como agente de retención del Impuesto a las Ganancias según RG. 830/00<sup>6</sup>, y a su vez, será pasible de las retenciones que le correspondan. En el caso del segundo grupo, estas retenciones serán luego distribuidas entre los fiduciantes-beneficiarios en función de su participación.

## IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La transferencia de bienes del fiduciante al fideicomiso es a título "fiduciario" y no "oneroso". Por esta razón no se perfecciona el hecho imponible establecido en la ley.

Sin embargo, parte de la doctrina sostiene que, deberá analizarse si la realidad económica de la operación puede llegar a disimular operaciones de venta que de haberse realizado por el fiduciante hubieran tributado el correspondiente gravamen.

Con respecto a la operatoria del fideicomiso, en la medida en que por su actividad se generen hechos impositivos, será responsable del impuesto al valor agregado.

La distribución de los resultados no se encuentra gravada.

## IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

El fideicomiso es sujeto pasivo del impuesto y el fiduciario es responsable por deuda ajena.

En el caso de que el fideicomiso sea sujeto del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta pero no sujeto del Impuesto a las Ganancias, el pago a cuenta se terminará calculando el 35% sobre la ganancia neta gravada.

## IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

El fideicomiso no es sujeto del impuesto.

Tampoco corresponde que los fiduciantes computen para el cálculo del impuesto los bienes fideicomitidos, ya que los mismos dejaron de formar parte de su patrimonio al momento de ser aportados al fideicomiso.

## IMPUESTOS PROVINCIALES

### Impuestos sobre los Ingresos Brutos

Según el artículo 164 del Código Tributario de la Provincia de La Rioja<sup>7</sup>, establece que serán sujetos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, "los demás entes que realicen actividades gravadas", por lo que los fideicomisos tributarán en función de la actividad económica que desarrollen.

## Impuesto a los Sellos

En el ámbito de la Provincia de La Rioja se encuentra alcanzada la formalización de las escrituras públicas por la compraventa de inmuebles o de cualquier otro contrato por el que se transfiere el dominio de inmuebles.

## CONCLUSION

La creación de este instrumento de financiación ha permitido un amplio desarrollo de la figura del fideicomiso en diversos negocios.

La variante más desarrollada ha sido el Fideicomiso Financiero, de la cual existe información oficial por los controles ejercidos por la Comisión Nacional de Valores y por el Banco Central de la República Argentina. Cabe mencionar que estos tipos de fideicomiso tenían una ventaja impositiva que consistía en la deducción de la utilidad que distribuyen a los tenedores de los certificados de participación, beneficio que fue derogado por la AFIP a partir del 01 de Agosto del año 2008, mediante Decreto Nº 1207, quedando alcanzados por la alícuota del 35% de las utilidades que generen.

El Fideicomiso Inmobiliario le sigue en importancia y los agrarios que se utilizaron para la conformación de pools de siembra.

En base a los antecedentes legales y fiscales, el tratamiento fiscal debe ser cuidadosamente realizado considerando la complejidad de la naturaleza del Fideicomiso.

Como última reflexión y dado que esta actividad se encuentra en pleno crecimiento se aconseja realizar un análisis previo de cada operación y no menospreciar los diferentes riesgos involucrados en ellas.

## REFERENCIAS

- 1 ley 24441 de financiación de la vivienda y la construcción publicada en el Boletín Oficial el 16 de enero de 1995 trata por primera vez y de manera integral la figura del fideicomiso.
- 2 Decreto 780/95 publicado en el Boletín Oficial el 27/11/95.
- 3 Ley 25063 publicada en el Boletín Oficial el 30/12/1998.
- 4 Resolución ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS del 03 de febrero de 2000.
- 5 Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias N° 1344/98 publicado en el Boletín Oficial el 25/11/98.
- 6 Resolución Administración Federal de Ingresos Públicos N° 830 del 26 de febrero de 2000.
- 7 Código Tributario de la Provincia de La Rioja Ley 6402 y modificatorias

## BIBLIOGRAFIA

- \*CIAT -CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS- Conferencia Técnica realizada en JOHANNESBURGO, SUDAFRICA entre los días 29-09-2008 y 2-10-2008. Boletín Impositivo N°137- Diciembre 2008. Pág. 2286 a 2291.
- \*Claudio Kiper, Silvio Lisoprawski "Tratado de Fideicomiso" Lexis Nexis- Ed. Depalma-2004-
- \*Frias Patricia "Fideicomisos –Simplemente un contrato complejo" Boletín Impositivo - AFIP N° 115 - Febrero 2007 -pag.195
- \*Kenny Mario Oscar "Titulización y Fideicomiso Financiero"- Editorial Errepar- Bs.As.-2005-
- \*Osvaldo Soler-Enrique Carrica "Fideicomiso en Argentina" www.soler.com.ar - Bs.As - 2/2000 .
- \*Varela Marcelo Gabriel y Luis Guglielmetti Fideicomiso de Garantía, de Administración y Financiero Año 2008.

### **Cita de este artículo:**

PEDRAZA, C. (2011) "Tratamiento impositivo de fideicomisos no financieros" *Revista OIKONOMOS [en línea]* 1 de Abril de 2011, Año 1, Vol. 1. pp.44-52. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

## LOS FONDOS CON DESTINOS ESPECÍFICOS EN LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

### Su Tratamiento Contable

Esp. Silvia Beatriz Galli  
Cra Graciela Crespo de Quiroga  
Docentes de la Universidad Nacional de la Rioja  
Argentina

#### **Palabras Clave:**

*Norma contable,  
entidades sin fines de  
lucro, particularidad.*

#### **Key Words:**

*Countable norm,  
organizations for  
charity, particularity.*

### **RESUMEN**

La norma contable vigente respecto a las entidades sin fines de lucro, en nuestro país, tiene como particularidad, el tratamiento a dar a todos aquellos fondos, ingresados o generados, con un objetivo específico, hasta tanto el mismo se cumpla, la resolución técnica N°25 de la FACPCE, amplía este concepto, dejando visible claramente la existencia de un pasivo particular de este tipo de entidades.

### **ABSTRACT**

The effective countable norm with respect to the organizations for charity, in our country, has like particularity, the treatment to give all those incomes, entered or generated, with a specific objective, until the same are fulfilled, the

technical resolution N°25 of the FACPCE, ample this concept, leaving visible clearly the existence of particular debts of this entity type.

La Resolución General Inspección General de Justicia (IGJ) 7/2005 en el Libro VIII, Asociaciones Civiles y Fundaciones, Sección segunda, Estados Contables: Normas técnicas aplicables, Art 379<sup>31</sup>, establece que la norma técnica a aplicar referente a la exposición de estas, es la Resolución Técnica N°11 (RT N°11) de la FACPCE; Normas Particulares De Exposición Contable Para Entes Sin Fines De Lucro, Modificada por la Resolución Técnica N°25 (RT N°25), vigente para los ejercicios iniciados en enero 2009.

Las modificaciones introducidas por la RT N°25 a la RT N°11, son: agrega un anexo con modelos de presentación de los estados contables e información complementaria; modifica la redacción en algunas definiciones, las amplia y mejora; si el ente se dedica a diversas actividades en la información complementaria deberá detallar recursos y gastos para cada una de ellas; y obliga a la presentación del Estado de Flujo de Efectivo por el método directo.

Entre las definiciones que amplia y mejora en esta oportunidad profundizaremos el tratamiento a dar a aquellos fondos que ingresan a las mencionadas Instituciones Sin Fines de Lucro con destinos específicos.

### **Fondos con Destinos específicos:**

Son todos aquellos recibidos como aportes de asociados, subsidios o importes netos generados como consecuencia de la realización de eventos, que tienen en común la existencia de un destino determinado, una obra de construcción, la adquisición de un bien, la ejecución de una actividad determinada.

Fondos que no son de libre disposición para la Institución, dado que su utilización esta previamente determinad. Por ejemplo un club recibe fondos para realizar una cancha de tenis, o el club realiza un torneo de tenis para juntar

---

<sup>31</sup> Resolución IGJ 7/2005 Artículo 379.- Las asociaciones civiles y fundaciones Justicia deben confeccionar sus estados contables con arreglo a las normas particulares de exposición contable aprobadas por la Resolución Técnica N° 11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas –modificada por Resolución Técnica N° 19 de la misma Federación– y las relativas a las normas de valuación contable aprobadas por la Resolución Técnica N° 17 y toda otra norma complementaria o modificatoria que sea aplicable a entes sin fines de lucro, en cuanto no sean contrarias a disposiciones de la Inspección General de Justicia.

fondos para la nueva cancha, el club debe destinar esos fondos para la construcción de la mencionada cancha.

### Tratamiento Contable:

Estos fondos pueden ingresar como un aporte de capital, como un subsidio o como consecuencia de la recaudación obtenida por una actividad llevada a cabo a tal fin, pero hasta tanto no se ejecute el destino de los mismo, (la construcción de la cancha de tenis, siguiendo con el ejemplo) serán considerados un PASIVO, en el rubro *Fondos con Destinos Específicos*, definido por la RT N°11 (modificada por la RT N°25) segunda parte capítulo III, sección B.3.<sup>32</sup>

Recordemos que un ente tiene un Pasivo según nuestro Marco Conceptual (RT N° 16), cuando debido a un hecho ya ocurrido esta obligado a entregar un activo o prestar un servicio. El echo ya ocurrido es el ingreso de los fondos con destinos específicos, y en cuanto a la obligación, estamos frente a la particularidad de que no existe un tercero acreedor, la obligación es el cumplimiento del destino (la construcción de la cancha), lo que justifica que la RT N°11 determine un rubro distinto a Deudas para considerar este pasivo.



Cuando la norma hace mención a destino específico o fines específicos, hace referencia a fondos cuya utilización futura esta predeterminada; la misma puede tratarse de la ejecución de una obra, la prestación de un servicio, como llevar a los asociados a un torneo en otra ciudad, o la adquisición de un determinado bien el cual estará destinado a satisfacer una necesidad puntual de sus asociado.

---

<sup>32</sup> RT N°11. B.3. *Fondos con destino específico*: Se incluyen en esta categoría los fondos que se reciban con ciertos destinos específicos. Este ítem está compuesto por los aportes que se reciban directamente o importes netos a través de la generación de actividades con fines recaudatorios específicos, destinados a la prestación de un servicio o a la erogación de fondos en el futuro relacionados con bienes a suministrar o servicios a prestar a un grupo determinado de asociados, a ciertos sectores de la comunidad o a la comunidad en general.

**Estos fondos se computarán como recursos en el mismo período en el cual se produzca el gasto para el que fueron recaudados.**

Una vez ejecutado el destino específico, cumplida la obligación, el tratamiento contable estará en función del origen de los fondos:

A) Cuando este fuera originado por un aporte de de asociados con un fin específico y destinados a incrementar el patrimonio social, cumplido con el objetivo para cual fue aportado, pasara del Pasivo a formar parte del Patrimonio Neto de la Institución, según lo definido por la RT N°11 (modificada por la RT N°25) segunda parte capítulo V, sección A.2, como Aportes de Fondos para Fines Específicos<sup>33</sup>



B) Toda vez que los fondos ingresaran como consecuencia de haber recibido un subsidio, cobrado aranceles o fueran el neto resultante de una actividad organizada con fines recaudatorios, todas con la particularidad de poseer un fin previamente determinada, cumplido esta obligación, pasara del Pasivo a formar parte de Recursos con Destino Específicos, que formara parte del Estado de Recursos y Gastos en función de lo definido por RT N°11 Capítulo IV sección B.2<sup>34</sup>



<sup>33</sup> RT N° 11 A.2. *Aportes de Fondos para fines específicos*

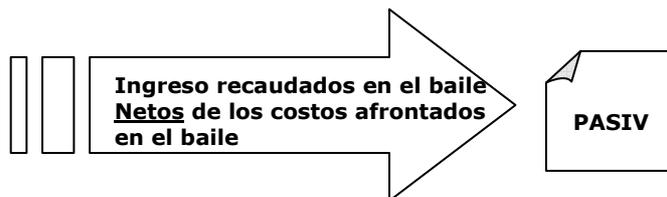
Se incluyen aquellos fondos originados en aportes de asociados con fines específicos y destinados al incremento del patrimonio social y no a la prestación de servicios o el desarrollo de actividades recurrentes, tales como los fondos para la construcción de obras edilicias de cierta envergadura. Para que corresponda su inclusión en el patrimonio neto, los destinatarios de los fondos no deben tener que considerarse como un "tercero" distinto del ente.

Estos fondos deben transferirse al capital, en la medida de su utilización para el destino previsto.

<sup>34</sup> RT N° 11 B.2. *Recursos para fines específicos*

Estas contribuciones están constituidas por los aportes recibidos y destinados a fines determinados, tales como aranceles o derechos particulares para determinadas actividades. Este ítem está compuesto también por los recursos que se recibieron a través de la generación de actividades con fines recaudatorios específicos, originalmente destinados a la prestación de un servicio o a la erogación de fondos en un momento futuro relacionados con bienes a suministrar o servicios a prestar a un grupo determinado de asociados, a ciertos sectores de la comunidad o a la comunidad en general, luego de que dichos bienes han sido suministrados o los servicios han sido prestados.

Los recursos que se recibieron a través de la generación de actividades con fines recaudatorios específicos, deben computarse como netos; estamos frente al caso de que el club realice, por ejemplo un baile para obtener fondos con el objeto de cubrir los gastos de la ejecución de una determinada actividad posterior, como ser trasladar el equipo de básquet a un torneo nacional; al referirnos a fondos netos implica que se han descontado los egresos afrontados en el baile, y computado solo el remanente como fondos destinados a asistir al torneo.



Lejos esta de agotarse el tema sobre las normas particulares de exposición para los Entes Sin Fines de Lucro, solo se abordo el tema de los pasivos con fines específicos dado que es característico de este tipo de Instituciones (no es mencionado por la RT N° 8, Normas Generales de Exposición Contable).

## Bibliografía

- Enrique Fowler Newton, "Normas Contables Profesionales de la FACPCE, el CPCECABA, la CNV y la IGJ", Ediciones LA LEY S.A.E e I. 2006
- Resoluciones Técnicas N° 11 de la F.A.C.P.C.E "Normas Particulares De Exposición Contable Para Entes Sin Fines De Lucro".
- Armando M. Casal, "La resolución Técnica (FACPCE) 25, Modificatoria de Las Normas Particulares de Exposición Contable Para Entes Sin Fines de Lucro, Y Las Normas de Funcionamiento, Registros y Estados Financieros Para asociaciones Civiles y Fundaciones", *Publicaciones Profesional y Empresarial (D&G)*; Tomo IX pp 1263 Noviembre 2008.

### **Cita de este artículo:**

GALLI, S. y CRESPO, G. (2011) "Los fondos con destinos específicos en las entidades sin fines de lucro" *Revista OIKONOMOS [en línea] 1 de Abril de 2011, Año 1, Vol. 1.* pp.53-58. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

# IGUALDAD JURÍDICA E IGUALDAD FISCAL: UNA APROXIMACIÓN CONCEPTUAL.

## Isabel Manassero

Investigadora del Instituto Técnico  
de Investigaciones Tributarias-UNLaR.  
Profesora Titular por concurso  
Universidad Nacional de La Rioja.  
Profesora Adjunta por concurso  
Universidad Nacional de Córdoba.

### Palabras Clave:

*Igualdad jurídica,  
igualdad fiscal, justicia,  
equidad.*

### Key Words:

*juridical equality, tax  
equality, justice, equity.*

## Resumen

A pesar de su uso generalizado y de la aparente claridad de su significado el concepto de igualdad es equívoco y se lo puede colmar de los contenidos más diversos cuando se lo utiliza con relación a la problemática social.

A efectos de romper con nociones de sentido común y de contar, a modo de un ideal típico weberiano, con un instrumento de conocimiento que al actuar como una "vara para medir" la realidad permita avanzar por el camino de la investigación empírica, especialmente en el campo tributario, en el presente trabajo se esbozará una aproximación conceptual a las nociones de igualdad jurídica e igualdad fiscal. Así mismo y con el propósito de enriquecer esta definición se plantearán algunas relaciones entre las nociones de igualdad, justicia y equidad.

## Abstract

Although his generalized use and the clarity of his meaning, the concept of equality is wrong and it can have the most different contents when is used with relation to the social problematic.

To effects to break with the common sense and count, as a ideal type defined by Max Weber, with an instrument of knowing that act like a "measuring rod" the reality allow progress by the empiric investigation way, specialty in the taxes systems, the present job will show a conceptual approximation to the juridical equality and physical equality. Moreover, it will show some relations between equality, justice and equity, with the purpose of get richer this definition.

## Introducción

La noción de igualdad ha estado presente desde tiempos remotos en el amplio arco de todo el pensamiento político y filosófico de occidente, "*... desde los estoicos al cristianismo primitivo, para renacer con un nuevo vigor durante la reforma y asumir forma filosófica en Rousseau y los socialistas utópicos*" (Bobbio, 1979: 68). Sin embargo, recién desde fines del XVIII y con el advenimiento de la modernidad se convertirá en un principio básico del orden institucional de las sociedades contemporáneas.

El fundamento de la igualdad reside en el principio de la comunidad de origen y destino de la humanidad y, más allá de diferencias innegables (rasgos físicos, color de la piel, etc.), en la consideración de la naturaleza común de todos los hombres. En tanto atributo que deriva de la misma condición humana, la formulación más corriente acerca de la creencia en la universalidad de la igualdad es: "*Todos los hombres son o nacen iguales*".

Pero a pesar de su uso generalizado y de la aparente claridad de su significado, la noción de igualdad es equívoca y se lo puede colmar con los contenidos más diversos cuando se lo utiliza con relación a la problemática social. Se habla de igualdad sustancial o material, igualdad formal, igualdad de oportunidades, igualdad de todos, etc. Debido a su ambigüedad, "*muchos*

*sostienen que se trata de un concepto con significados dispares que pueden interpretarse de forma diferente. Algunos llegan a afirmar que... es un término "paraguas" que se puede utilizar con cualquier propósito". (Brígido, 2004: 20,21).*

Desde la perspectiva de Bobbio (1979) la dificultad del término estriba en su indeterminación y, por esto, no significa nada sino se determina entre quienes se da la relación de igualdad y en que cosas o en que medida ha de aplicarse. Dicho de otro modo, para el autor la vaguedad de la noción de igualdad se da hasta que no se precise el contenido de la relación de igualdad con referencia a situaciones específicas y determinadas.

Como el espacio en que puede aplicarse la igualdad es multidimensional, el contrato social sobre cuya base se produce el ordenamiento de la sociedad debe definir los dominios en los que se ha decidido promover la igualdad. En el mundo moderno estas esferas son fijadas en sus rasgos fundamentales por los tratados internacionales, las Constituciones políticas y las principales disposiciones económicas y sociales que rigen la vida social.

Desde un punto de vista sociológico se sabe que no existe la igualdad como un concepto trascendental sino como una definición histórica relativa al orden social en que opera. En todos los contextos donde se la invoca, la igualdad de que se trata esta socialmente determinada (Marx 1997), recibiendo su contenido axiológico de esa determinación que especifica su significado. Cada sociedad, cada grupo, cada época tiene una idea de igualdad, una manera de ajustar derechos y deberes, honores y privilegios, una concepción general del hombre y de la sociedad donde primen representaciones acerca de si lo que debe recibir cada uno es en relación a sus méritos, sus necesidades, sus esfuerzos, etc.

No obstante la igualdad no es sólo una cuestión de cultura e ideología. Sociológicamente, tampoco, se desconoce que los fundamentos de la igualdad están continuamente amenazados por el conflicto de intereses, las disposiciones del poder y las luchas por el control de recursos estratégicos en las relaciones sociales.

A efectos de romper con las nociones de sentido común y de contar, al modo de un ideal típico weberiano (Weber, 1973), con un instrumento de conocimiento que al actuar como una "vara para medir" la realidad permita

avanzar por el camino de la investigación empírica (especialmente en el campo tributario) y determinar contraposiciones existentes entre la igualdad formal y material o igualdad de derecho y de hecho, en el presente trabajo mediante la utilización de información secundaria se esbozará una aproximación conceptual a las nociones de igualdad jurídica e igualdad fiscal. Así mismo y con el propósito de allegarme aún más a esta definición se tratará de plantear algunas relaciones entre las nociones de igualdad, justicia y equidad.

## 1. Igualdad jurídica: niveles analíticos.

La igualdad es un principio básico del orden institucional del mundo moderno que, definido a partir de los intereses de clase de la burguesía y bajo el amparo de la ideología liberal que parte del supuesto que el derecho es el mecanismo más adecuado para nivelar situaciones heterogéneas y desiguales, impulsó la sustitución de un ordenamiento jurídico que legitimaba como inmutable un sistema social de privilegios, discriminaciones y profundas desigualdades, por otro sustentando en la igualdad de los hombres ante la ley y los derechos fundamentales.

Efectivamente entre las diversas manifestaciones históricas de la máxima que proclama la igualdad de todos los hombres "*la única universalmente recogida, cualquiera que sea el tipo de constitución en la que esté inserta y cualquiera que sea la ideología sobreentendida*". (Bobbio, 1979: 71), es la que afirma que en tanto personas todos los seres humanos deben tener el mismo trato ante la ley y, por ello, merecen una consideración semejante en la distribución de los derechos fundamentales y las obligaciones concomitantes.

El concepto de igualdad preconizado en los ordenamientos normativos del mundo moderno encierra tres dimensiones íntimamente relacionadas, desglosables con fines analíticos:

- En un primer nivel, la noción de igualdad jurídica supone el reconocimiento de que todos los seres humanos como personas son *sujetos dotados de capacidad jurídica*.

La consideración de todo individuo como sujeto de derechos plantea una ruptura con el sistema social esclavista cuyo ordenamiento normativo, en la medida que parte del supuesto que por naturaleza un hombre no pertenece a

si mismo sino que es propiedad de otro, no reconoce a todos sus miembros como personas jurídicas.

La declaración de todos los individuos como sujetos jurídicos fue plasmada en la célebre fórmula de la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789 que proclamó "*Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en los derechos*" (Art. 1). Desde entonces, se fue incorporado en las Leyes Fundamentales de los Estados nacionales y en Tratados y Acuerdos Internacionales sobre Derechos Humanos.

En el caso de Argentina el Artículo 15 de nuestra Constitución Nacional, redactada y sancionada en 1853 bajo el influjo de las ideas liberales, recoge este principio en los siguientes términos:

*"En la Nación Argentina no hay esclavos: los pocos que hoy existen quedan libres desde la jura de esta Constitución;... Todo contrato de compra y venta de personas es un crimen del que serán responsables los que lo celebrasen, y el escribano o funcionario que lo autorice. Y los esclavos que de cualquier modo se introduzcan quedan libres por el sólo hecho de pisar el territorio de la República".*

El derecho de toda persona al reconocimiento de su status legal, además de las Cartas Magnas, lo encontramos entre otros en: el Preámbulo de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948 (Primer Acuerdo Internacional sobre Derechos Humanos); el artículo 6<sup>a</sup> de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948 de la ONU; el artículo 3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de 1969; el artículo 5 de la Carta Africana sobre Derechos Humanos y de los Pueblos de 1981.

- En una segunda acepción la noción de igualdad supone lo que Bobbio llama la "*igualdad frente a la ley*" o "*igualdad ante la ley*".

Este enunciado que filosóficamente postula que todas las personas tienen la misma dignidad y quedan, por lo tanto, excluidas de toda discriminación arbitraria o no justificada, rompe en el orden legal con la división jerárquica de los agentes sociales en categorías jurídicas distintas y rígidas en función

de la raza, color, sexo, idioma, religión, origen nacional o social, nacimiento o cualquier otra condición.

Divisiones jerárquicas sustentadas sobre estatutos normativos que construyeron y legitimaron regímenes sociales como el de castas y el estamental. Tipos de sociedades en las que si bien todos los individuos son sujetos de derecho, no todos son iguales en los derechos fundamentales y tampoco son iguales frente a la ley. Cada estamento o casta está regulado por leyes diversas; los superiores tienen privilegios que los inferiores no tienen, mientras que estos últimos tienen cargas de las que los primeros están exentos<sup>35</sup>.

El paso del estado y la sociedad estamental al Estado liberal burgués y la sociedad clasista *"aparece claro por quien tome en consideración la diferencia entre el Código prusiano de 1794 – que contempla tres órdenes en que queda dividida la sociedad civil, los campesinos, los burgueses y la nobleza- y el Código napoleónico de 1804, donde sólo hay ciudadanos"* (Bobbio, 1979: 72, 73).

La Constitución Nacional Argentina elimina las discriminaciones arbitrarias entre las personas y establece la igualdad de sus habitantes ante la ley, al postular que:

*"La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad..."* (CN, Art. 16).

La norma constitucional hace extensivo estos beneficios a *"todos los hombres del mundo que quieran habitar el suelo argentino"* (Preámbulo).

Este axioma es recogido también en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (Art. 2); la Declaración Universal de los **ISABEL**

---

<sup>35</sup> A modo de ejemplo sobre los derechos de que gozaban en la América Hispana las distintas castas de color se puede ver, entre otros, Assadourian, Beato y Chiaramonte (1986), Hernández González Manuel (2006).

Derechos Humanos (Art. 2); El Pacto de San José (Art. 24) y la Carta Africana sobre Derechos Humanos y de los Pueblos (Art. 3). Específicamente la Declaración Universal de los Derechos Humanos de la ONU, hace saber que:

*"Toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición. Además, no se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónomo o sometido a cualquier otra limitación de soberanía".*

- Si todos los agentes sociales son sujetos de derecho e iguales ante la ley, la noción de igualdad en términos jurídico tiene un tercer sentido, el de la *igualdad en los derechos* (o de los derechos).

Desde la perspectiva de Norberto Bobbio la igualdad en los derechos significa algo más que la mera igualdad frente a la ley:

*"Mientras que la igualdad frente a ley es sólo una forma específica e históricamente determinada de igualdad de derecho... la igualdad en los derechos comprende más allá del derecho a ser considerados igual frente a la ley, todos los derechos fundamentales enumerados en una constitución, como son los derechos civiles y políticos, generalmente proclamados (lo que no quiere decir reconocidos) por las constituciones modernas" (Bobbio, 1979: 75,76).*

El concepto de igualdad en los derechos supone, tanto, un criterio de distribución de derechos, como también un criterio de distribución de obligaciones concomitantes, ya que:

*"Si a una persona se le atribuye el derecho de profesar libremente su culto...todas las demás tienen el deber de respetar ese derecho. De forma paradójica, cada derecho atribuido resguarda un ámbito de acción (en este sentido, aumenta el espacio protegido de la libertad) e implica la atribución de un deber correlativo hacia los*

*otros (y en este sentido, disminuye el espacio protegido de la libertad). Cuanto mayor sea la cantidad de derechos atribuidos de manera igual, también será mayor la cantidad de deberes" (Corti, 2002: 140)*

La igualdad en los derechos es reconocida en los instrumentos jurídicos internacionales ya mencionados. A su vez, nuestro mandato constitucional a través del Art. 14 traduce esta acepción del concepto de igualdad en el reconocimiento uniforme del goce y ejercicio de los derechos civiles a todos los habitantes (incluyendo a los extranjeros en el Art. 20) y también, asegurando el principio de igualdad fiscal. El ya mencionado Art. 16 agrega, en su frase final "*...La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas*".

## **2. Igualdad fiscal: igualdad entre iguales y desiguales.**

La igualdad como medida de obligación tributaria supone que todos estamos sometidos a las mismas normas (igualdad ante la ley) y que, por lo tanto, no deben efectuarse distinciones entre los agentes sociales basadas en criterios arbitrarios como nacionalidad, clase social, religión, etc. que den lugar a un trato diferenciado ("hostil" o "favorecedor"), generador de desigualdades o discriminaciones.

La doctrina judicial de la Corte Suprema de la Nación Argentina, en la sentencia recaída en el caso "Unanue", con cita de precedentes de la Corte de los Estados Unidos sostiene:

*"...no se propone erigir una regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones, con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases, como sería si se hicieran depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión pública u otras consideraciones que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes" (Corti, 2002: 145).*

Sin embargo, la igualdad fiscal no es entendida en el derecho constitucional tributario en un sentido matemático, es decir, que todos paguen lo mismo.

Como el tributo es una obligación patrimonial y como los patrimonios, en un sentido amplio, se encuentran desigualmente distribuidos, se produce un trato desigual si el tributo no toma en cuenta las distintas situaciones económicas.

Aparece entonces como una regla de justicia el concepto de *capacidad contributiva*, entendida como una aptitud para contribuir establecida en función de la situación económica de los agentes sociales. Como medida tributaria la idea acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales en función de los recursos poseídos la encontramos ya en el libro V, capítulo II, de *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. En esta obra del año 1776 Adam Smith plantea que:

*"Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la cantidad más aproximada posible a la proporción de sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que respectivamente disfrutan bajo la protección del Estado... Lo que suele llamarse equidad o falta de equidad de los impuestos estriba en que se cumpla o se desatienda este axioma".* (Adam Smith, 1956: 684).

La capacidad contributiva que, *"desempeña, pues, un rol estelar básico, aunque no exclusivo, que aplica con espíritu de justicia el principio de igualdad"* (Spisso, 2000: 335), no se manifiesta en un hecho único. En la doctrina se considera índices de la misma: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesión, donación, premios de loterías, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio.

La igualdad tributaria que jurídicamente se preconiza no es, por lo tanto, igualitarismo o igualdad absoluta sino una igualdad relativa en la medida que para que el trato tributario sea igual el concepto jurídico capta (a través de los principios de generalidad, proporcionalidad y progresividad), dos aspectos: la *igualdad entre los iguales* y la *igualdad entre los desiguales*.

## 2.1. Igualdad entre los iguales

El concepto de igualdad tributaria remite al principio de generalidad que, de acuerdo a lo expuesto precedentemente, proclama en primer término, que las obligaciones fiscales deben establecerse sin efectuar excepciones o privilegios

originados en criterios extraeconómicos (raza, sexo, nacionalidad, etc.), que infundadamente excluyan a unos de los que se concede a otros; lo que en párrafos anteriores, calificábamos como igualdad ante ley.

Si bien el principio de igualdad tributaria supone no efectuar distinciones arbitrarias, desde el punto de vista de igualdad ante la ley resulta jurídicamente legítimo la formación "en la ley" de categorías donde son tratados de manera igual personas que se encuentran, desde el punto de vista de la capacidad contributiva, en una condición semejante. Destacando que la semejanza no es la identidad, sino el trato igual ajustado de acuerdo con la razonabilidad.

En este sentido, la generalidad como un aspecto de la "igualdad ante la ley" *"da respuesta a la inevitable pregunta ¿cómo deben ser tratados entre si las personas que revelan una capacidad contributiva semejante?"* (Corti, 2002: 151). En la causa "Ana Massotti de Buso" (Fallos, 207:270), el máximo tribunal señaló que frente a una capacidad contributiva semejante el tributo debe ser igual de la siguiente manera:

*"De la igualdad, que es la base del impuesto (Art. 16, Constitución) no se puede juzgar adecuadamente si ante todo no se considera la condición de las personas que lo soportan en orden al carácter y magnitud de la riqueza tenida en vista a gravarla. ...Que uno de esos principios es el de que a igual capacidad tributaria con respecto a la misma especie de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes"* (Citado por Corti, 2002: 151).

La generalidad presupone, entonces, que en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificados por una de las razones legales que den nacimiento a la obligación tributaria, deben obtener impositivamente un trato igual los agentes sociales que se hallen en una semejante situación respecto de su capacidad contributiva; trato igual que se logra cuando la distribución de las cargas públicas se estructura con un sentido de justicia en forma *proporcional* a dicha capacidad económica.

Al respecto de lo hasta aquí dicho, el constitucionalista Bidart Campos textualmente expresa:

*"El concepto de igualdad fiscal es, meramente, la aplicación del principio general de igualdad a la materia impositiva, razón por la cual decimos que: a) todos los contribuyentes comprendidos en la misma categoría deben recibir el mismo trato; b) la clasificación en categorías diferentes de contribuyentes debe responder a distinciones reales y razonables; c) la clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, hostil, injusta, etc.; d) el monto debe ser proporcional a la capacidad contributiva de quien lo paga, ... e) debe respetarse la uniformidad y generalidad del tributo"* (1979: 224).

## **2.2. Igualdad entre los desiguales**

Decíamos que en materia tributaria la obtención de un trato igual entre los agentes sociales se logra cuando la distribución de las cargas públicas se estructura con un sentido de justicia en forma proporcional a su capacidad contributiva. Sin embargo, a fin de lograr que el trato tributario "realmente" sea igual, es preciso que el tributo para los tramos superiores de capacidad contributiva sea no sólo proporcional sino también progresivo. *"La proporcionalidad y la progresividad, más que principios propiamente dichos, son técnicas mediante las cuales se satisface el principio de igualdad como principio inspirador del sistema tributario, al servicio de una efectiva igualdad de hecho"* (Spisso, 2000: 336).

Tributariamente la proporcionalidad nos indica que la igualdad se alcanza cuando al variar la base imponible se mantiene constante la alícuota del tributo. La progresividad, en cambio, se vincula con el logro de un trato igual mediante la modificación de la alícuota a medida que varía la base imponible del tributo.

*"El trato progresivo es una técnica específica para captar recursos económicos que prima facie no se vinculan con los derechos fundamentales. Estos recursos obtenidos en exceso respecto del trato tributario igual (proporcionalidad), permiten acentuar el despliegue de una acción pública estatal que tienda, no sólo a proteger el goce de los derechos de quienes ya están en condiciones de ejercerlos, sino de asegurar ese mismo goce para*

*todos, o sea, para todas las personas a quienes jurídica, pero no empíricamente, se les atribuyó derechos fundamentales"* (Corti, 2002: 153).

La Constitución Nacional Argentina, en su Art. 4, hace mención explícita al principio de proporcionalidad al incluir entre los recursos del Tesoro Nacional: *"las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población establezca el Congreso"*, donde una *"lectura posible identifica el adverbio 'proporcionalmente' con la expresión 'en proporción a la capacidad contributiva'"* (Corti, 2002: 152).

Si bien el mandato constitucional menciona expresamente la proporcionalidad como elemento tendiente a garantizar una efectiva igualdad de hecho, a diferencia de algunas constituciones provinciales<sup>36</sup> no alude formalmente a la progresividad; no obstante Bidart Campos afirma que *"... el concepto de proporcionalidad incluye el de progresividad"* (1979: 224). En un sentido similar Corti sostiene que la reforma constitucional aporta, a través del Art. 75, inc. 23, nuevos respaldos textuales que fundan la legitimidad de la progresividad en cuanto:

*"...corresponde al Congreso 'Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad'. La cláusula constitucional, además de enfatizar que el Congreso debe actuar para asegurar el ejercicio igual de los derechos (deber que antes de la reforma era implícito y, ahora, se hace expreso), selecciona varias categorías de personas que merecen un trato preferencial...La razón es elemental, pues se trata de categorías de personas que se encuentran en situaciones objetivas desfavorables*

---

<sup>36</sup> "Constitución del Chaco, Art. 55; Constitución de Salta, Art. 67; Constitución de Misiones, Art. 71; Constitución de Río Negro, Art. 94; Constitución de Santa Fe, Art. 5" (Spisso, 2000: 337), hacen referencia explícita al principio de progresividad.

*y que, por ende, merecen un trato privilegiados"* (Corti, 2002: 154).

### 3. IGUALDAD, EQUIDAD Y JUSTICIA

Lo hasta aquí expuesto nos permite decir de manera sintética que en el Estado moderno lo justo en materia tributaria supone que no hay distinciones arbitrarias entre las personas y que todos estamos sometidos a las mismas normas (igualdad como igualdad ante la ley); pero como la carga tributaria se debe soportar en forma proporcional y progresiva a la capacidad económica de los contribuyentes con espíritu de justicia se debe procurar determinar quines son los iguales y quienes los diferentes a efectos de "*determinar un equilibrio debido entre pretensiones competitivas a las ventajas en la vida social*" (Brígido 2004: 32). Aparece así el concepto e incluso el valor de la igualdad indisolublemente vinculado con el valor y el concepto de justicia.

Tomando como punto de partida el pensamiento aristotélico, podemos puntualizar a modo de un ideal típico, que el término justicia encierra dos sentidos íntimamente ligados: lo justo es lo legal y lo igual<sup>37</sup>.

En un sentido amplio la justicia tiene un sentido normativo, en la medida que remite a procedimientos e instituciones y ordena a través de las leyes y de las reglas las relaciones entre los miembros de una comunidad. Al fijar la conducta a un determinado orden legal en sentido amplio la justicia es la conformidad de la conducta a una norma en virtud de la cual se la adopta para:

- juzgar el comportamiento humano o la persona humana por su comportamiento. Al respecto, Aristóteles afirma: "*Parece que es injusto el trasgresor de la ley, pero lo es también el codicioso; luego es evidente que todo lo legal es, en cierto modo, justo, pues lo establecido por la legislación es legal y cada una de estas disposiciones decimos que es justa*" (1998:240); de modo similar desde la doctrina del derecho positivo Kelsen (1960) sostiene que la proposición que enuncia que el comportamiento de un individuo es justo, en el sentido de ser jurídico,

---

<sup>37</sup> En el Libro V de la *Ética Nicomáquea*, en el que el filósofo griego aborda la justicia como virtud, sostiene: "*lo justo es lo legal y lo equitativo, y lo injusto lo ilegal y lo no equitativo*" (p. 240), "*lo injusto es desigual, lo justo es lo igual*" (p. 245), "*lo justo es una especie de proporción*" (p. 246).

significa que ese comportamiento corresponde a una norma jurídica positiva.

- expresar la eficiencia de una norma o de un sistema de normas medido en su capacidad de hacer posible las relaciones entre los hombres o respecto del modo en que garantiza algún fin reconocido como supremo o relativo. Dentro de este marco desde la filosofía se adujo como criterio de validez de una norma su vinculación con un ideal como "*preservar la felicidad o sus elementos para la comunidad política*" (Aristóteles, 1998: 240); desde la teoría del derecho positivo se plantea que un juicio objetivo sobre las normas del derecho debe medir su eficiencia en base a su capacidad para evitar y superar situaciones de conflictos, de competencias, etc. (Abbagnano, 1963).

En sentido restringido la medida de la justicia tiene que ver con la distribución proporcional (impuestos, cargas, obligaciones, derechos, beneficios, castigos). Un orden social justo supone, según la clásica fórmula aristotélica, que los iguales son tratados de la misma manera o reciben partes iguales y los diferentes reciben un trato distinto; en el Libro V de la *Ética Nicomáquea* denomina a esta forma particular o parcial de justicia como *Distributiva*. Una mirada similar a la del filósofo de Estagira se encuentra en la célebre definición de justicia del jurista romano Ulpiano (m. 228), quien la caracteriza como "*la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo suyo*" (Abbagnano, 1963: 714).

La Justicia Distributiva como adecuada distribución de las ventajas sociales establece a través de los gobernantes, a condición de que el arbitrio se mantenga dentro de los límites del derecho, la proporción de las cargas que los ciudadanos han de soportar y los bienes públicos de que se han de beneficiar.

Sin embargo, la fuerza de la ley no puede prever por adelantado el cauce de las relaciones sociales. Emerge entonces la noción de equidad, usada equívocamente en el lenguaje cotidiano como sinónimo de igualdad.

El concepto de equidad, ligado también al patrón aristotélico de justicia (otorgar partes iguales a los que son iguales y partes desiguales a los que no los son), no es lo justo según la ley, es la justicia adaptada al contexto social, es la

justicia aplicada a casos concretos. La equidad, institución jurídica ya conocida por el antiguo derecho romano, es la propensión a dejarse guiar por el espíritu de justicia más que por las prescripciones legales; es la cualidad de los fallos en la aplicación e interpretación razonable de la ley.

La equidad, que no reemplaza a la ley sino que la respeta, al otorgar a los jueces o al soberano amplias facultades para decidir según el criterio que consideren más imparcial y justo, coadyuva a la adecuación de las leyes a los intereses y relaciones sociales; entre otros, minimizar las ventajas y las desventajas sociales, menguar las distancias entre igualdad formal e igualdad material, igualdad de derecho e igualdad de hecho.

## Referencias

- ✓ Abbagnano, Nicola (1963). *Diccionario de Filosofía*, Instituto Cubano del Libro, Cuba.
- ✓ Aristóteles (1998), *Ética Nicomáquea*, Editorial Gredos, Madrid
- ✓ Asamblea Nacional Constituyente Francesa, *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*, 26 de agosto de 1789, París. Disponible: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/30/pr/pr23.pdf>
- ✓ Assadourian C.S, Beato Guillermo y Chiaramonte José Carlos (1986). *Historia Argentina de la Conquista a la Independencia*, Paidós, Buenos Aires.
- ✓ Bidart Campos, Germán José (1979), *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, Buenos Aires, Ediar.
- ✓ Bobbio, Norberto (1979). *Igualdad y libertad*, Barcelona, Paidós.
- ✓ Brígido, Ana María (2004). *La equidad en la educación Argentina. Un análisis de las desigualdades en la distribución de la educación*, Ed. Universitas - UNC, Argentina
- ✓ Constitución de la Nación Argentina (1853), Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1979.  
Reforma de la Constitución Nación Argentina sancionada el 15 de diciembre de 1994, disponible en línea: [www.infoleg.gov.ar](http://www.infoleg.gov.ar).
- ✓ Corti, Horacio G. A (2002): "El principio de igualdad Tributaria. Una aproximación sistemática" en: *Revista Jurídica de Buenos Aires 2001*:

*Derechos humanos y tributación*, Buenos Aires, Facultad de Derecho – Universidad de Buenos Aires, pp. 133 – 163.

- ✓ Hernández González, Manuel, "La Sociedad de la América Española", en Bosco Amores, Juan (coord.). (2006). *Historia de América*, Barcelona, Ariel, pp. 371 - 412
- ✓ Kelsen, Hans (1960), *Teoría pura del derecho*, Buenos Aires, Editorial Universitaria de Buenos Aires.
- ✓ Marx, Karl (1997). *Introducción general a la crítica a la economía política*, Siglo XXI, México.
- ✓ IX Conferencia Internacional Americana. *Declaración Americana de los Deberes y Derechos del Hombre*, Bogotá, Colombia, 1948. Disponible en: [www.cidh.org/basicos/Basicos1.htm](http://www.cidh.org/basicos/Basicos1.htm)
- ✓ Organización de la Unidad Africana. *Carta Africana sobre Derechos Humanos y de los Pueblos*, aprobada durante la XVIII Asamblea de Jefes de Estado y Gobierno de la Organización de la Unidad Africana, Nairobi, Kenya, 27 de Julio de 1981, entrada en vigor el 21 de octubre de 1986. Disponible en: <https://dhpedia.wikispaces.com/Carta+Africana+sobre+Derechos+Humanos+y+de+los+Pueblos>.
- ✓ Organización de las Naciones Unidas, *Declaración Universal de Derechos Humanos*, Resolución 217 A (III) del 10 de diciembre de 1948, París. Disponible en línea: <http://www.un.org/es/documents/udhr/index.shtml#a2>
- ✓ Organización de los Estados Americanos. *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, San José, Costa Rica, 7 al 22 de noviembre de 1969. Entrada en vigor en 1978 Disponible en: [www.oas.org/juridico/spanish/tratados/b-32.html](http://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/b-32.html)
- ✓ Smith, Adam (1956). *Investigación sobre la naturaleza y causas de las riquezas de las naciones*. Madrid, Aguilar.
- ✓ Spisso, Rodolfo R. (2000). *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires.
- ✓ Weber, Max, "La objetividad cognoscitiva de la ciencia social y de la política social", en: *Ensayos sobre metodología sociológica* (1973), Amorrortu, Buenos Aires.

***Cita de este artículo:***

MANASSERO, I. (2011) "Igualdad jurídica e igualdad fiscal,: Una aproximación conceptual" *Revista OIKONOMOS [en línea] 1 de Abril de 2011, Año 1, Vol. 1.* pp.59-75. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

## GRUPOS GENERACIONALES EN LAS ORGANIZACIONES MODERNAS:

### El desafío de atraer y anclar talentos en la diversidad

#### **Lic. Ignacio José Guzmán**

Prof. Titular Cátedras de Administración de Recursos Humanos y Conducción de Recursos Humanos en la Universidad Nacional de La Rioja.

Prof. Adjunto a Cargo de las Cátedras de Economía y Organización Industrial en la Universidad Tecnológica Nacional, Faculta Regional La Rioja.

#### **Palabras Clave:**

*Grupos generacionales;  
Generación X; Generación Y;  
Generación del Milenio;  
Generación de los Veteranos.*

#### **Key Words:**

*Generational groups,  
Generation X, Generation Y,  
Baby Bombers; Lucky Few.*

## **RESUMEN**

Las organizaciones modernas se enfrentan hoy, como ayer, a un viejo y conocido desafío: obtener el mayor aporte posible de las personas que las componen. Sin embargo, este problema ha mutado en su esencia de la mano de los profundos cambios sociales, culturales, tecnológicos, etc., que guardan relación inseparable con las diferentes generaciones de individuos que los protagonizan.

Las herramientas desarrolladas antaño para la gestión de las personas comienzan a resultar insuficientes y hasta inapropiadas a los efectos de obtener el objetivo deseado.

Es que, por primera vez en la historia de la organización moderna, son cuatro las generaciones que conviven trabajando y cada una de ellas posee ciertos

paradigmas en torno a los negocios, a la actividad laboral, familiar, social, etc. los cuales frecuentemente colisionan entre sí.

La realidad nos exige comprender este fenómeno si pretendemos mantener o superar el ritmo de crecimiento de nuestra economía enriqueciéndonos de la diversidad dentro de las organizaciones que son los motores de nuestra economía.

## **Introducción**

Las organizaciones modernas se enfrentan hoy, como ayer, a un viejo y conocido desafío: atraer y mantener los mejores talentos y obtener de ellos el mayor aporte posible. Sin embargo, este problema ha mutado en su esencia de la mano de los profundos cambios sociales, culturales, tecnológicos, etc., que guardan relación inseparable con las diferentes generaciones de individuos que los protagonizan.

Tan es así que las herramientas desarrolladas antaño para la gestión de las personas comienzan a resultar insuficientes y, a veces, hasta inapropiadas a los efectos de cumplir con el objetivo deseado. Los autores más prestigiosos en la materia están estudiando este fenómeno, la bibliografía existente se está reescribiendo, los modelos ya probados y conocidos parecen hacer agua y necesitan adaptaciones y mejoras.

Es que, por primera vez en la historia de la organización moderna, son cuatro las generaciones que conviven trabajando y cada una de ellas posee ciertos paradigmas en torno a los negocios, a la actividad laboral, familiar, social, etc. los cuales frecuentemente colisionan entre los relativos a cada generación.

La realidad nos exige comprender este fenómeno si pretendemos mantener o superar el ritmo de crecimiento de nuestra economía enriqueciéndonos a partir de la diversidad dentro de las organizaciones, puesto que ellas son los motores de nuestra economía. La otra opción, la de ignorar la importancia de los acontecimientos, parece tener el potencial para hundir en el fracaso a toda

organización –empresas, ONGs o hasta naciones completas- que no maneje adecuadamente esta transición.

## Objetivo

Este artículo invita al lector a acercarse a la problemática de la convivencia generacional en las organizaciones, a reflexionar sobre el fenómeno ya presente, y a vislumbrar los posibles caminos a seguir para reinventarlas y por qué no, reinventarnos a nosotros mismos.

## Metodología

Considerando que se trata de un fenómeno moderno sobre el cual aún no existe bibliografía en castellano, para la construcción de este artículo se han consultado diversas páginas de internet, que aportan diferentes puntos de vista sobre la problemática tratada y se intentado sintetizarlas en un trabajo orientado a servir de disparador o punto de partida para futuras investigaciones que interioricen a la comunidad local y/o regional sobre el particular.

## Las diferencias generacionales

La brecha generacional es cada vez más ancha, entre los empleados más viejos y los más jóvenes hay hasta 40 años de diferencia y aún puede observarse más en algunas grandes empresas, especialmente en aquellas cuyas políticas de recursos humanos establecen un modelo de integración en cuanto a raza, edad, sexo, religión etc.

Recientemente, en una conferencia que anualmente organizo desde la Cátedra de Administración de Recursos Humanos de las Carreras de Licenciatura en Administración, Licenciatura en Turismo e Ingeniería Industrial, intentando con ello acercar al alumnado de nuestra Universidad un panorama de la demanda de trabajo encarnada por las empresas de nuestro medio, entre otros panelistas,

estuvo presente un Gerente de Sucursal del Banco de capitales nacionales más importante y llamó poderosamente mi atención que el mismo mencionara, como al pasar, que en sus filas cuenta con una persona de 80 años –la más añosa- y varias de 18 –desde luego, los más jóvenes- y que entre esos extremos hay personas de todas las edades, con lo cual, su gestión relativa a las personas suele resultar sumamente compleja.

Este fue el disparador de mi interés sobre el tema, pues inmediatamente pensé y luego corroboré que este fenómeno tiene todo el potencial necesario para afectar a todas las dimensiones de la gestión y, sin lugar a dudas, el epicentro se encontraría en el área de Recursos Humanos de cualquier empresa donde esta situación se produzca, aún sin existir diferencias de edad tan importantes como la del caso comentado.

Desde la retención de talentos, la comunicación, el reclutamiento, la motivación, la definición de una política salarial sustentable, hasta la manera de enfrentarse con el cambio; se ven afectadas por una situación que aún no ha sido estudiada como merece, o al menos en nuestro país y mucho menos en nuestra región o ciudad.

## **¿Pero... de qué estamos hablando?**

Es cierto que los conflictos generacionales han existido en las organizaciones desde siempre, entonces, el lector se preguntará: ¿Qué tiene de novedosa la mezcla generacional actual? Pues bien, para responder a esta interrogante debemos considerar, sin ánimo de ser taxativo, algunos factores que intervienen en la conformación de este fenómeno.

En primer lugar, las personas trabajan hasta una edad más avanzada; la longevidad es mucho más frecuente que antaño y la insuficiencia de los haberes jubilatorios o la carencia de estos, induce a las personas a postergar su retiro cuanto les resulte posible, incluso aunque algún empleador inescrupuloso mantenga la relación laboral fuera del sistema legal previsto, o bien simplemente dilatando la decisión, como en el caso de aquellos que conducen los destinos de las organizaciones o los han cedido, casi siempre parcialmente, a sus sucesores.

Luego, debemos considerar que la actitud de los jóvenes hacia el trabajo está cambiando sustancialmente, cuestión que no había ocurrido con anterioridad. Los paradigmas relativos a la actividad laboral y al mundo de los negocios en general, no habían variado tan radicalmente entre las generaciones anteriores, pero sí cuando se considera a la última generación que se incorpora al mercado del trabajo.

Así, tenemos diferentes generaciones en la organización moderna, cuyas apreciaciones respecto del particular han ido modificándose paulatinamente, pero que en las generaciones más jóvenes han sufrido una transformación más que importante y, lo que es peor, existen muchos contrapuntos entre esas visiones, que serán consideradas más adelante en este artículo.

Por último, insisto, hoy conviven cuatro generaciones diferentes en las organizaciones, con diferencias muy importantes en su manera de percibir y relacionarse con el mundo. Esto no había ocurrido nunca en la historia, es un fenómeno de nuestros días; lo que antes podía verificarse era la coexistencia en el ámbito laboral de dos y excepcionalmente tres generaciones.

Todas estas consideraciones hablan a las claras de una diversidad mayor y en varios sentidos, puesto que no sólo son más generaciones, sino que también poseen paradigmas fuertemente encontrados en varios temas que hoy son pilares de las organizaciones que llamamos "modernas" pero cuyos modelos fueron concebidos por una generación que ya debería haberse retirado y reforzados o reformulados por otra que hoy está muy cercana al retiro laboral.

## Las cuatro generaciones

Sin más misterio, se presentan a los actores de esta "novela", cuyos nombres figurarán por orden de aparición y serán expuestos en su versión en inglés, conforme lo manda la moda impuesta por los expertos en marketing de los países anglosajones.

Sólo resta aclarar que las caracterizaciones siguientes se han efectuado en base a estudios socio-estadísticos que describen a cada generación y que he

seleccionado algunas de las características que considero más relevantes para introducirnos en la problemática.

Los **Lucky Few** (pocos suertudos) ó haciéndoles mayor justicia "los Veteranos". Nacidos antes de 1946, en un mundo devastado por la Segunda Guerra Mundial (quizás la última peleada cuerpo a cuerpo), tuvieron que crecer, especialmente en los países europeos, sujetos a muchas carencias y, por qué no mencionarlo, testigos del hambre y de ultrajes sumamente difíciles de soportar.

Por haber nacido en esa época, veneran la disciplina impuesta por sus padres y especialmente por la organización más importante de aquellos tiempos: el ejército y en el ámbito laboral, respetan a rajatabla la cadena de mando. Disciplina y cadena de mando, ambos principios de la organización formal, son característicos de organizaciones lineales, centralizadas y sumamente rigurosas en cuanto a la observancia del principio escalar.

Son conservadores, pues nadie en su sano juicio se plantea exponer en una empresa que conlleva riesgos lo poco que tiene para sobrevivir, además -y quizás más importante aún- por aquellos días la intolerancia por lo diferente (llámese raza, religión, ideología o lo que usted quiera agregar) era bastante más marcada que en la actualidad, aunque para los lectores más jóvenes resulte difícil creerlo. En este contexto, el radicalismo era una opción un tanto desprestigiada y en última instancia, no era para cualquiera pues su costo podía llegar a significar la propia vida.

Frente a este panorama, el lector se preguntará por qué a esta generación se los considera "los pocos suertudos" (lucky few) y la respuesta tiene que ver con la muchas veces mezquina visión del mundo laboral. Las organizaciones no disponían de un mercado laboral amplio y el pleno empleo llegó muy rápido. Los contratados fueron muy cuidados por las organizaciones, casi siempre administradas bajo el paraguas del paternalismo. Así, los veteranos siempre esperaron una relación de largo plazo con las empresas, y vaya si lo lograron.

Los siguientes actores son los "**Baby Boomers**" (los de la época del boom de los bebés) nacidos aproximadamente entre los años 1946 y 1964, reconocidos de esta forma porque son exponentes de una época durante la cual la tasa de

natalidad aumentó más que considerablemente en la mayor parte de los "países del primer mundo", especialmente en Europa y sobre todo en Inglaterra y Francia.

Las observaciones sociológicas sobre esta generación arrojan resultados muy interesantes y representativos de la realidad de nuestras organizaciones. Quizás inculcado por sus padres, respetan las jerarquías; son competitivos, lo cual se condice con la cantidad de personas de esta generación que tuvo que pugnar por un empleo satisfactorio; son idealistas y ambiciosos; no consideran el balance entre la vida laboral y personal como un factor decisivo, con lo cual son muy propensos a largas horas de trabajo, con las consecuencias sociales, especialmente en lo familiar, a cuyos severos cambios hemos asistido en las últimas décadas.

Las organizaciones que esta generación conformó y que hoy conducen, pueden ser explicadas en muchos sentidos, teniendo en cuenta los rasgos de las personas que forjaron los modelos con los que hoy funcionan. Así, por ejemplo, es muy común observar que se valore como sinónimo de compromiso y lealtad, por parte de los empleados, la cantidad adicional de horas que se trabaja por día por sobre las legalmente estipuladas o convenidas en el contrato de trabajo. Otro ejemplo, la organización moderna debe necesariamente ser competitiva y ambiciosa; especialmente en los negocios, la lógica empresarial es el crecimiento, o dicho de otra manera, aquella empresa que no logra competir eficientemente y supera a sus competidores al menos en algún aspecto clave, encuentra en tela de juicio su razón de existencia.

El tercer grupo etéreo es el de la "**Generación X**", donde se encuentran los nacidos entre 1965 y 1980. Sus exponentes se definen, más que por cualquier otra cosa, con los medios y la tecnología; quieren pasar más tiempo con sus hijos y por esto les gustaría trabajar menos horas, aprendieron de sus padres que el esfuerzo y trabajo definen en gran forma a una persona, pero sienten culpa por hacerle vivir a sus hijos lo que sus padres a ellos cuando no estuvieron a su lado por dedicarse efusivamente a sus empleos; son escépticos e individualistas, aprender a trabajar en equipo es todo un desafío para esta generación que vio cómo sus padres armaron un discurso con planteamientos

para cambiar el mundo y verificó en los hechos resultados con grandes discrepancias respecto de aquello que se prometió; así aprecian la informalidad y respetan la autoridad que proviene del mérito, en desmedro de aquella que se ostenta por ocupar un cargo o puesto sin demostrar cómo y por qué se llegó a ocupar aquella posición.

A nivel mundial, los exponentes de esta generación son pocos, en relación con la cantidad de puestos de trabajo de liderazgo que se generaron en las organizaciones concebidas por los boomers.

La "**Generación Y**" nacidos entre 1980 y 1999 y la "**Generación del Milenio**", nacidos a partir del 2000, son expertos en el uso de la tecnología, pues son nativos de la era tecnológica, influenciados por la web 2.0 (wikis, blogs y redes sociales); mantiene fuertes lazos con sus comunidades, en muchos casos virtuales; son pragmáticos e irreverentes; quieren trabajos "con sentido" y ambientes propicios para la colaboración; desean tener el control económico de sus vidas y hacen mucho hincapié en el equilibrio entre la vida laboral y la personal.

## El problema...

Sin ánimo de aburrir con datos poblacionales, resulta estrictamente necesario comentar algunos. Según un informe del 2009 del Human Capital Forum, en EE.UU. los boomers ascienden a 80 millones; La Generación X está compuesta por 46 millones; la Generación del milenio es de 75 millones. Por otra parte, para finales del 2015 entre el 50 y el 75% del management senior se habrá jubilado. Para 2020, 75 millones de ejecutivos se habrán retirado. Algo parecido ocurre en muchos países del mundo y las cifras se agravan para el continente europeo.

En EE.UU. del total de puestos a cubrir, sólo 45 millones tendrán el reemplazo tradicional, de una generación a la siguiente, habiéndose esta última formado y experimentado el tiempo suficiente dentro de las organizaciones como para suceder a los cuadros directivos.

La conclusión es obvia: Existirá exceso de demanda de mano de obra calificada.

La pregunta es: Cómo mantener el ritmo de crecimiento económico? Pues, entre otras cosas, será necesario generar la suficiente riqueza para sostener a una población mundial creciente.

La respuesta: los más jóvenes, la Generación X y la del Milenio, deberán anticipar su llegada a los puestos claves de las organizaciones cuyos modelos, concebidos por los boomers, son seriamente cuestionados. Y sí..., no es para menos, las realidades, las circunstancias, los mundos en los que se desarrollaron y se desarrollan las generaciones mencionadas son completamente diferentes. De un mundo con cambios graduales y previsibles, donde las relaciones entre individuos se mantenían básicamente cara a cara, a otro mundo, donde el cambio es la constante y en sentidos imprevisibles, donde las interrelaciones entre sujetos se practican de diversas maneras y el contacto personal ya no resulta imprescindible, es más puede prescindirse del mismo. De un mundo donde la luna era un límite constante y sonante, con explicaciones abordadas por soñadores científicos que más se parecían a eximios escritores de ciencia ficción, a otro donde no nos atrevemos a señalar una demarcación clara de hasta donde podemos llegar porque quizás la mayoría ni siquiera sabe con exactitud hasta dónde la humanidad ha explorado el universo.

Así, entendemos que la diferencia de edad no es verdadero problema. El real desafío que afrontan hoy las organizaciones es la **transición de la empresa del pasado a la del futuro**. Del mundo corporativo modelado por los "boomers" en los '80 al que modelará la llamada "Generación del Milenio" en los próximos años.

## Los conflictos que hoy se observan

La generación Y y sobre todo la generación del Milenio, crecieron en un mundo dominado por la velocidad y la inmediatez, no conciben cómo las causas y los efectos pueden estar separados espacial o temporalmente, como la realidad compleja se encarga de demostrarnos una y otra vez. Ellos necesitan que esta complejidad se vea reducida, pues con las herramientas modernas, la posibilidad de generar modelos que especulen sobre los que podría ocurrir en el futuro con las decisiones que tomamos hoy en día, son cada vez más certeras y ya no comprenden por qué debemos esperar para evaluar los resultados.

Para ellos la oficina es una camisa de fuerza que limita su productividad; de nuevo, por qué estar encerrado en una oficina haciendo acto de presencia cuando los mismos resultados pueden producirse desde el living de una casa, rodeado de los seres queridos o mejor todavía desde una playa en Ibiza...

Los ejecutivos más jóvenes no se dejan impresionar por el "status" ni por los ascensos, si el precio a pagar es vivir dedicado al trabajo. Sus ambiciones personales o sus hábitos no debieran ser anulados por su actividad laboral, pues en definitiva, uno trabaja para acceder a ciertos gustos, preferencias o fines que de ningún modo pueden ser pisoteados por el medio para conseguirlos.

Prefieren una cultura que mide el desempeño a otra que prioriza la antigüedad y con mayor peso de las variables de corto plazo. Desde luego, para un joven, la antigüedad no es su fuerte, pero... por qué debería ser una fortaleza aquello que no se relaciona per se con ningún resultado concreto y de nuevo, debe medirse en el corto plazo, urgente.

La lealtad para con las organizaciones empleadoras no es vista como una virtud en la actualidad y sobre todo para con aquellas organizaciones que cuando atravesaron crisis económicas ajustaron al modo tradicional: recortando sueldos y personal, o sea, a sus padres y abuelos que se llenaron de orgullo por pertenecer a tal o cual organización que más tarde lo defraudó. Los jóvenes prefieren empleos mucho más dinámicos; hoy estoy y puedo aportar esto... mañana no lo sé y pasado quizás esté de regreso y podamos volver a trabajar juntos.

Ahora bien, todo lo anteriormente expuesto, claramente colisiona con aquello concebido por los boomers para su modelo corporativo.

## **Y mientras tanto, qué hacemos...**

W Stanton Smith<sup>38</sup>, en su libro *Decoding Generational Differences*, señala que existen tres realidades complejas o dilemas que debemos desentrañar:

El primero es el dilema de los años formativos, pues la generación de los boomers fue formada en un sistema educativo que ponía énfasis en el manejo de herramientas básicas como la ortografía y la gramática, con una conectividad tecnológica sumamente reducida. La generación "Y" y la generación del Milenio encontró un sistema educativo deficiente en aquellas herramientas sobre las que se basa por ejemplo una organización burocrática o estructuralista (léase grandes corporaciones multinacionales de nuestros días) pero con una conectividad tecnológica infinitamente superior que lo asiste para mantenerse al tanto de cualquier cambio de cuanto fenómeno le interese explorar.

El segundo dilema, el de la preparación, sigue por el mismo camino. Los actuales empleadores, los boomers, son quienes deben preparar su sucesión incentivando a los jóvenes a que estudien carreras afines a las exigencias de sus organizaciones y sus negocios pero como ya se comentara en el anterior dilema, existe una gran brecha entre la preparación de la generación del Milenio y la necesaria para insertarse eficientemente en el mundo del trabajo, especialmente en cuanto a las herramientas básicas e imprescindibles para las empresas. Parece una exageración, pero a muchos jóvenes les cuesta mucho escribir una carta formal o un informe o hasta un memo y cuando lo logran habrá que ser indulgente con los errores ortográficos que podrían encontrarse.

El tercer dilema, el del talento experimentado, nos enfrenta de lleno con la problemática de que los ejecutivos experimentados de la generación X no se encuentran disponibles en cantidades suficientes para afrontar el período de sucesión, por lo que la generación "Y" y la generación del Milenio deberán tomar

---

<sup>38</sup> (W. Stanton Smith, 2008)

la posta en muchos casos y recorrerá un largo camino, a través del cual irá transformando las organizaciones que hoy conocemos.

Ahora bien, cómo podemos enfrentarnos a estos dilemas, es decir, cómo podemos lidiar con semejante diversidad, obteniendo de todos los talentos aquello que mejor poseen para aportar a las organizaciones. La respuesta podría comenzar por reconocer los puntos de coincidencias.

Resulta valioso redescubrir que las personas queremos, en mayor o en menor medida, básicamente lo mismo, en torno al mundo laboral. Las personas quieren ser: respetadas, reconocidas, recordadas, capacitadas, consultadas y conectadas. La mala noticia es que entre las diversas generaciones, pero especialmente entre los boomers y la generación del Milenio, las prioridades, expectativas y comportamientos, difieren en forma notable.

Sin embargo, a partir de las coincidencias, es posible pensar algunas prácticas para evitar que la crisis golpee para el knockout. El desafío indefectiblemente pasará por aquella actividad que al comienzo de este trabajo se mencionaba y que resulta clave: **No perder talentos**, o mejor aún sumarlos. Para cumplir con este cometido, y sin ánimo de ser taxativo, podrán resultar súmamente útiles las siguientes prácticas:

- Reclutar constantemente, conformando y ampliando cuanto sea posible una gran base de datos de los talentos que la organización necesita.
- Ir al encuentro del talento, reconociendo sus intereses, sus gustos y preferencias, abordarlo en su espacio, en su lugar de operaciones, en la universidad, en el club, en el ciberbar, en sitio de internet, etc. y atraerlo con propuestas que considere valiosas.
- Tender puentes entre las generaciones a través de la comunicación y la motivación (diseñada a medida).
- Gestión del conocimiento, pues los más experimentados deben intensificar la transmisión de sus conocimientos para que los más jóvenes no deben reinventar la rueda y por otra parte, los más

jóvenes podrán aportar a los mayores buena cantidad de conocimientos sobre todo respecto de las nuevas tecnologías.

- Crear sistemas de compensación y beneficios personalizados, que atiendan los intereses de cada persona o cada grupo homogéneo de éstas.
- Ofrecer un equilibrio entre la vida personal y la laboral es fundamental para anclar talentos.
- Ofrecer actividades extralaborales que combinen intereses comunes a cada grupo generacional.
- Crear redes de ex empleados, pensando que quien deja la organización no es un traidor, sino que podrá volver en el futuro, dotado de nuevas experiencias, conocimientos y deseos para proveer su talento a la organización o bien para recomendar otros talentos por él conocidos.
- Así, las organizaciones deben ofrecer rampas de entrada y de salida y los ejecutivos deben poder pasar de la vía rápida a la lenta dependiendo del momento y de su historia personal.

No se trata de tareas simples, pero tampoco son imposibles o sumamente complejas. El secreto está en desafiar el status quo, en animarse a romper paradigmas que hasta hoy marcaron lo que debe ser una organización y a comprometerse con nuevos modelos, que faciliten la integración de diversos talentos y que les permita convivir y potenciarse generando sinergia. Después de todo, si no comenzamos hoy, mañana lo harán los más jóvenes y nuestras organizaciones ya nunca volverán a ser las mismas y seguramente tampoco las necesitaremos tal como las conocemos en la actualidad.

El premio para aquellas organizaciones que lo logren será el enriquecimiento y el crecimiento a partir de la diversidad y una mayor y mejor adaptabilidad.

***Cita de este artículo:***

GUZMÁN, I. J. (2011) "Grupos generacionales en las organizaciones modernas" *Revista OIKONOMOS [en línea] 1 de Abril de 2011, Año 1, Vol. 1. pp.76-88. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>*

## Economía de los Costos de Transacción: Los Modelos de Williamson y Nootboom

### María Emilia Peña Pollastri

Licenciada en Administración. Contadora Pública.  
Doctoranda en Ciencias Económicas.  
Profesora titular por concurso de la asignatura  
Administración de la Comercialización en la  
Universidad Nacional de La Rioja.

#### Palabras Clave:

*Costos de transacción;  
cooperación entre  
empresas.*

#### Key Words:

*Transaction costs;  
boundaries of the firm.*

### Resumen

El artículo expone las bases del trabajo de Oliver Williamson (Premio Nobel de Economía año 2009) que sustenta las razones de la existencia de actuales formas de relación inter-empresaria. Señala las aportaciones que formula el científico neerlandés Bart Nootboom. Presenta referencias a investigaciones empíricas que aplicaron conceptos de los citados eruditos. Contrasta los modelos. Propone como principales factores para la aplicabilidad de uno u otro a: objeto de la relación, clase de empresas, contexto. Trabajo de análisis documental.

## Abstract

*This paper shows Oliver Williamson's (2009 Nobel Laureate in Economics Sciences) work basis about the boundaries of the firm and current economic transactions kinds within firms. It illustrates dutch scientist Bart Nooteboom's notions. It displays references to some action research whom applied the concepts of those scientists. It contrasts both models. It propose that applicability's conditions for one or other model are: relationship object, firm kind, context. Paper performed in literature review method.*

## Introducción

El Premio Nobel de Economía del año 2009 fue compartido entre dos científicos, Oliver Williamson y Elinor Ostrom, por sus respectivos trabajos.

"De acuerdo con la teoría de Williamson, las grandes corporaciones privadas existen en primer lugar porque son eficientes. Cuando los corporaciones no logran ganancias eficientes, su existencia puede ser cuestionada", dijo uno de los integrantes del jurado del Premio Nobel.

La cuestión de la organización interna de las empresas y del buen funcionamiento de los mercados pasó a primer plano con la crisis económica y reactivó el debate sobre la responsabilidad, las remuneraciones y la eficiencia.

Un nuevo modelo explicativo de la cooperación entre empresas fue desarrollado por Williamson. A pesar de haber recibido el Premio Nobel, sus teorías vienen siendo objetadas en algunos aspectos. Bart Nooteboom es uno de los economistas que señala algunas limitaciones del modelo y propone una visión alternativa.

El objetivo del presente trabajo es exponer sucintamente el pensamiento de Oliver Williamson, señalar las limitaciones y alternativas que propone Nooteboom, para luego arribar a algunas conclusiones sobre la aplicabilidad de ambas vertientes.

## Relaciones entre empresas: Algunos antecedentes

La **Economía Organizacional** ha sido definida como el uso de la economía para estudiar los procesos internos de la empresa. La economía organizacional constituye un marco analítico-empírico centrado en el estudio y evolución de las organizaciones, en contraste con las economías clásica y neoclásica que se centran en el mercado.

La economía organizacional considera que el análisis del mercado es incompleto debido a la incertidumbre que genera la asimetría de la información y al riesgo moral de los agentes. Así, la economía organizacional sustenta el análisis comparativo de los sistemas económicos, de sus interacciones con las organizaciones y de su gobernabilidad, en forma más completa que la economía clásica centrada en la racionalidad instrumental.

La economía organizacional se inició como la Teoría de la Firma de las escuelas clásica y neoclásica. El ensayo "The nature of the firm" (Coase, 1937), movilizó la teoría económica utilizando como medio de análisis la vertiente de los **costos de transacción**<sup>39</sup>. En ese momento, la mayoría de los ámbitos académicos respaldaban la tesis de que la economía y el crecimiento de la empresa estaban regidos por el mercado y por su capacidad de inversión.

Coase impugnó tal conceptualización otorgando a la organización interna de la empresa una relevancia anteriormente poco valorada. Para este autor, la empresa y el mercado son medios alternativos de organización de las transacciones. La empresa determina qué tipo de actividades organiza internamente y cuáles adquiere en el mercado, optando por desarrollar actividades internamente, en tanto los costos de transacción internos sean menores que los de mercado.

A partir de los años 90 el análisis de las **relaciones interempresariales** distintas de la simple compraventa (como alianzas estratégicas, acuerdos de cooperación, subcontratación, etc.) se ha intensificado, en gran medida por ser una alternativa para las empresas al enfrentar los crecientes retos del entorno competitivo.

---

<sup>39</sup> Costos de hacer funcionar un sistema entre dos o más individuos u organizaciones, que incluyen los costos de coordinación y los de motivación.

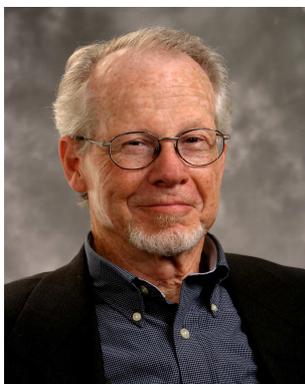
Básicamente, las relaciones interempresarias pueden clasificarse en dos categorías:

- a) **Unilaterales:** una empresa compra productos o servicios a otra para satisfacer una necesidad temporal.
- b) **Bilaterales:** distintas entidades formulan un acuerdo recíproco para apoyarse mutuamente intercambiando bienes, insumos o tecnología a lo largo del tiempo.

En el segundo grupo podemos citar como ejemplos:

- Alianzas estratégicas o *joint ventures*: cuando empresas independientes conforman una nueva unidad con entidad jurídica propia, la cual rinde cuentas a las firmas cofundadoras.
- Franquicias: cuando una empresa cede a otras derechos sobre sus marcas, producción y distribución, obligándose esta última a respetar condiciones y aceptar controles por parte de la cedente.
- Subcontratación: cuando a través de un contrato o acuerdo, una empresa adquiere habitualmente a otra un producto o servicio específico que forma parte de su cadena de valor.
- Formas de cooperación tecnológica: son los acuerdos de investigación y desarrollo, licenciamientos, redes informales de intercambio de información, bancos de información, redes de valor agregado para intercambio científico, unión a programas de investigación patrocinados por el gobierno, entre otros.

## El modelo de Oliver Williamson



**Oliver Williamson**

Oliver Williamson es oriundo de Estados Unidos. Se graduó como ingeniero en el célebre Massachusetts Institute of Technology (M.I.T.), Stanford University y obtuvo su Ph.D. in Economics en Carnegie-Mellon University, en 1963. Desde 1988 se desempeña como profesor emérito de la Escuela Edgar F. Kaiser de negocios, economía y leyes, University of California, Berkeley.

Trabajando sobre el planteamiento de Coase, en 1985 Williamson sumó a las alternativas de realizar las transacciones interna o externamente, la posibilidad de hacerlas en forma híbrida, es decir, bajo formas de organización (o gobernanza) que se encuentren entre el mercado y la empresa.

El modelo de Williamson se fundamenta en tres ejes conceptuales:

1. **Costos de transacción:** los costos de producción típicos del análisis neoclásico, se deben comparar con los costos de planeación, adaptación y control de la tarea bajo diferentes estructuras de gobernanza. Los costos de transacción pueden ser de tipo *ex ante* (como los ocasionados por negociaciones, o redacción del contrato y de sus salvaguardas) o *ex post* (por mala adaptación, regateo, disputas legales o aseguramiento de compromisos, entre otros).
2. **Racionalidad limitada y oportunismo de los agentes:** reconoce que los individuos enfrentan restricciones para acceder a la racionalidad total, y que buscan el interés propio incurriendo en conductas dolosas, como dar información incompleta o distorsionada o violando lisa y llanamente un acuerdo cuando convenga a sus intereses ("oportunismo"). En tales condiciones, el principal instrumento que se usa para regular las transacciones comerciales es el contrato, a pesar de ser una herramienta imperfecta por la imposibilidad de prever la totalidad de hechos futuros potenciales y de anticipar para cada uno de ellos una solución con racionalidad perfecta.
3. **Características de las transacciones:** las cuales se configuran por la combinación de tres atributos, referidos a la especificidad de los activos<sup>40</sup> (a mayor especificidad se dará preferencia a alguna coordinación híbrida o a la empresa, antes que al mercado), a la incertidumbre (hace necesario elaborar un buen sistema contractual para resolver las eventualidades), y a la frecuencia (que se relaciona con el alto costo de elaborar contratos y darles seguimiento).

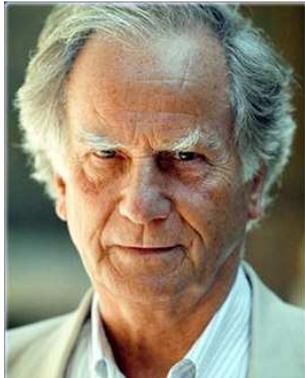
La **forma híbrida de contratación** es una relación contractual de largo plazo que preserva la autonomía de las partes, pero provee de salvaguardas adicionales a las que provee el mercado. De esta manera, se combinan los

---

<sup>40</sup> Característica de un activo que se mide por el porcentaje del valor de la inversión que se pierde cuando aquél no puede ser usado en el entorno o relación para el cual fue generado.

incentivos competitivos del mercado, y las propiedades adaptativas cooperativas de las empresas. Son ejemplos de formas híbridas los *joint ventures* y las franquicias, cuyos contratos suelen ser condicionados o incluir acuerdos de reciprocidad.

## El modelo de Bart Nooteboom



**Bart Nooteboom**

Bart Nooteboom es oriundo de Países Bajos. Estudió matemáticas, economía e investigación de operaciones en la Leyden University. En 1980 obtuvo su Ph.D. in Econometrics, en la Erasmus University, Rotterdam. Se desempeña como profesor en la Tilburg University, Países Bajos. Es autor de aproximadamente 300 trabajos, entre ellos 11 libros. Sus principales áreas de investigación son la economía schumpeteriana, evolutiva e institucional, la teoría de los costos de transacción, la innovación, la filosofía de la economía y del management, teorías del aprendizaje dentro y entre organizaciones.

A partir de 1993 Nooteboom comenzó a revisar el análisis de Williamson. Reconoce sus aciertos, pero destaca que aquél falla al no incorporar en el análisis los procesos de aprendizaje: el papel que tiene la reputación en los acuerdos, cómo los procesos de aprendizaje influyen en la construcción progresiva de la confianza, y el impacto de las normas y los valores sociales sobre el comportamiento oportunista. Otra falla proviene de omitir a la asimetría de conocimientos, la ausencia de un lenguaje común y la diversidad de experiencias como fuentes de incertidumbre.

Nooteboom describe las distintas estructuras de coordinación con tres dimensiones básicas:

1. **Dimensión temporal:** pone de manifiesto el contexto situacional e histórico. La acumulación de rutinas, recursos y conocimientos o aprendizajes generan sendas de dependencia que condicionan las elecciones de los distintos actores.

2. **Dimensión cognitiva:** las relaciones de cooperación serán más exitosas o aceleradas en tanto haya mayor coincidencia en los paradigmas de pensamiento de las partes, los cuales provienen de las experiencias y de su entorno social, físico e institucional. La brecha cognitiva siempre existe, y puede reducirse a través de la comunicación, la explicación y la difusión.
3. **Dimensión social:** relacionada a la reputación, destaca que el oportunismo de una de las partes a lo largo del tiempo genera una mala reputación que incide en mayores costos de transacción para la misma. Los compromisos no se construyen sobre la expectativa de que una parte dañe a otra de manera intencional (oportunismo de Williamson), sino sobre la base de que la contraparte no intentará hacer daño aunque exista el incentivo potencial para hacerlo. Tal confianza no es incondicional (hay límites de tolerancia) ni ciega (se monitorea el comportamiento de los socios), y se forjará racionalmente mediante comportamientos y rutinas éticos.

## Algunas aplicaciones

A continuación se presentarán sucintamente algunas investigaciones que se fundamentaron en las ideas de Williamson y de Nooteboom.

### El caso de España

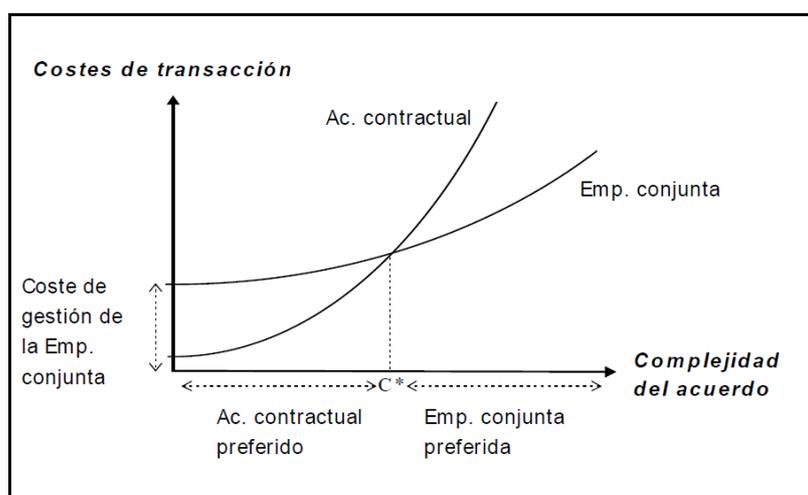
Esteban García Canal, de la Universidad de Oviedo, realizó una investigación (Proyecto DF-93-212-29) desde la perspectiva del análisis de costes de transacción, analizando la forma contractual de 438 acuerdos de cooperación celebrados por empresas españolas entre 1986 y 1989.

La principal fuente de conflictos en los acuerdos horizontales son los derechos de propiedad sobre los activos utilizados, entendidos como los derechos a ejercer el control residual de las actividades objeto del acuerdo y a percibir los rendimientos residuales derivados de las mismas.

En las empresas conjuntas se crea una nueva entidad, cuya propiedad comparten los socios, para realizar las actividades del acuerdo. En los acuerdos

contractuales, por su parte, los socios suscriben un contrato que regula la relación cooperativa sin que se cree una nueva entidad.

Concluyó que las empresas conjuntas son preferidas a otros acuerdos contractuales a medida que aumenta la complejidad de la colaboración (ver figura 1), ya que los costos de transacción tienden a ser comparativamente inferiores. La complejidad de la relación estaría configurada por los siguientes factores: elevado número de socios, horizonte temporal incierto, varias áreas funcionales involucradas y la necesidad de transferir conocimientos.



**Figura 1: Costos de transacción según la clase y complejidad del acuerdo**

## El caso de México

Las profesoras Taboada Ibarra y Canales García analizaron las formas e instrumentos de control que utilizan las firmas para enfrentar los problemas derivados de los riesgos relacionales: de distancia cognitiva, de dependencia y de derrame de conocimiento.

Retomaron las principales ideas de la "Teoría Cognitiva de la Empresa" de Bart Nooteboom y abordaron dos estudios de caso aplicados a empresas relacionadas con la industria de autopartes.

Las empresas objeto de estudio, al momento de vincularse con otras asumen el riesgo de derrame de conocimiento. Este se manifestó en aquellas relaciones que implican trabajo conjunto con la competencia y la posibilidad de que se derrame su conocimiento sobre el competidor. El riesgo de dependencia fue

palpable en aquellas relaciones en las que una de las partes depende en gran medida de la otra por la especificidad de los activos y el alto costo de inversiones conjuntas. El riesgo de distancia cognitiva se manifestó en aquellas relaciones que demandan capacidad de absorción de conocimiento para el mejor entendimiento y aprendizaje entre las partes.

El estudio muestra que las empresas mezclan formas e instrumentos de control para contrarrestar los problemas derivados de los riesgos relacionales. En particular, las empresas objeto de estudio combinaron los siguientes tipos de control: de mercado, de oportunidad, de incentivos y basados en la confianza (no ciega). Con relación a los instrumentos de control, utilizan y armonizan, entre otros: evasión de inversiones específicas, contratos, dependencia mutua, reputación, auditorías, asistencia técnica y proveeduría de servicio integral.

### El caso de Argentina

El profesor argentino Marcos Gallacher señala que los trabajos de Williamson permiten analizar algunas de las consecuencias que genera la legislación laboral argentina, tomando como ejemplo la crisis que hubo en el año 2009 en la empresa Kraft. La estrategia elegida por Kraft fue mantener un grado de integración vertical menor al óptimo: a fin de protegerse contra contingencias cede a contratistas externos procesos que realizaba ella misma. El uso de contratistas puede parecer una solución pues reduce riesgos por reclamos laborales, sin embargo puede también dificultar la inversión en know-how valioso para la organización. El trabajador empleado por el contratista puede no alcanzar el grado de especialización del mismo trabajador que trabaja para la empresa cliente de este. Como consecuencia, se resignan ganancias potenciales de productividad, y se asumen costos de transacción.

## Análisis contrastivo

Nooteboom adhiere a la corriente del neo-institucionalismo económico (NEIE) rescatando elementos del viejo institucionalismo americano, a diferencia del

nuevo institucionalismo (NIE) de Williamson que conserva los importantes supuestos neoclásicos de eficiencia y equilibrio económico.

Ambos reconocen que las instituciones son importantes en la economía, sea para lograr la eficiencia económica de las transacciones o para regular y coordinar el comportamiento social mediante normas, valores y costumbres.

Williamson concibe a la empresa como una estructura basada en la jerarquía, que utiliza la cooperación como instrumento para lograr eficiencia económica al reducir sus costos de transacción.

Nooteboom concibe a la empresa como una organización socio-económico-histórica, que buscan integrarse con otras para resolver problemas de cognición y enfrentar la incertidumbre de su entorno.

Williamson se enfoca en el contrato y Nooteboom se enfoca en la relación contractual.

Para Williamson, la dependencia es negativa por ser un factor de incertidumbre; el oportunismo siempre está latente. Para Nooteboom cooperar con otros no es una amenaza pues la incertidumbre está dada no por la dependencia sino por la falta de conocimiento mutuo. La comunicación, la rutina y el aprendizaje reducen dicha incertidumbre y construyen confianza.

## Conclusiones

Seguramente ambas vertientes del institucionalismo económico aportan elementos para comprender la realidad económica de las empresas. Se propone desde el presente análisis, que la mayor aplicabilidad de uno u otro modelo para explicar o predecir las características de una relación interempresaria en particular, depende en gran medida de algunos factores básicos.

Uno de dichos factores es el **objeto** de la relación. El nuevo institucionalismo de Williamson es una opción particularmente viable cuando el objeto de las transacciones interempresarias son bienes o servicios de alta especificidad donde haya elevadas posibilidades de oportunismo.

Otro factor sería la **clase** de empresas. Aquellas orientadas prioritariamente a la eficiencia o la rentabilidad podrían responder mejor al modelo de Williamson, mientras que otras orientadas en mayor medida a su perdurabilidad o su

inserción social podrían describirse mejor bajo los postulados de Nooteboom. Ejemplos de la primera clase suelen ser las grandes corporaciones, y de la segunda, las PyMEs y empresas familiares (aunque no debe confundirse tamaño con orientación estratégica, la correlación ejemplificada es usual pero no válida en todos los casos).

Por último, se postula que un factor de gran incidencia es el **contexto institucional y social**. En ámbitos donde los usos y costumbres se rijan por valores morales y éticos, o donde las instituciones públicas y privadas desalienten eficazmente las prácticas oportunistas, el modelo de Nooteboom podría ser más representativo de la naturaleza de las relaciones interempresarias. Al respecto, cabe tener en consideración que los contextos donde trabajaron cada uno de los científicos analizados podrían haber incidido en los postulados que propulsaron. El trabajo de Williamson se basó especialmente en el estudio de las empresas norteamericanas, mientras que el de Nooteboom, en el análisis de las empresas neerlandesas y de otros países del norte europeo.

El análisis de organizaciones en particular y de sus respectivos contextos institucionales, orientarán a futuras investigaciones para apuntar nuevos argumentos a favor o en contra de las teorías propuestas.

## Bibliografía

Gallacher, Marcos: **Lo que nos enseña Oliver Williamson**. Universidad del CEMA, Argentina. <http://www.cronista.com/notas/210295-lo-que-nos-ensena-oliver-williamson>

García Canal, Esteban: **La forma contractual de los acuerdos de cooperación horizontales: empresas conjuntas frente a acuerdos contractuales**. Universidad de Oviedo, España.

García Garnica, Alejandro: **Nuevo institucionalismo vs. Neo institucionalismo económico: dos perspectivas diferentes de ver a la empresa**. Revista Economía y Sociedad, número 15, Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, México, año 2005.

García Garnica, Alejandro et al: **La coordinación híbrida desde las perspectivas de Williamson y de Nooteboom**. Revista Análisis Económico número 40, Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, México, año 2004.

Núñez Altamirano, Rubén Darío: **Análisis y reseña del libro "La naturaleza de la empresa, orígenes, evolución y desarrollo"**. Facultad de Historia, UMSNH, México. [http://www.economia.umich.mx/economia\\_oldsite/publicaciones/ReaEconom/RE19\\_13.html](http://www.economia.umich.mx/economia_oldsite/publicaciones/ReaEconom/RE19_13.html)

Taboada Ibarra, Eunice y Canales García, Rosa: **Formas e instrumentos de control para enfrentar los problemas derivados de la transferencia de conocimiento y de las nuevas formas de organización intra e inter empresarial: estudios de caso de la industria de autopartes**. Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, México, año 2008.

Vargas Hernández, José G.: **Economía Organizacional**. Instituto Tecnológico de Ciudad Guzmán, Jalisco, México.

**Cita de este artículo:**

PEÑA POLLASTRI, M. E. (2011) "Economía de los costos de transacción" *Revista OIKONOMOS [en línea]* 1 de Abril de 2011, Año 1, Vol. 1. pp.89-100. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

# OIKO NOMOS

**Año 1. Volumen 1.**

**Universidad Nacional de La Rioja**

## **OIKONOMOS**

**Revista Científica de Ciencias Económicas**

**ISSN 1853-5690**