

IMPUESTOS

PRÁCTICA PROFESIONAL

 **INCLUYE**
VERSIÓN **DIGITAL**

Director General
HUMBERTO J. BERTAZZA

Coordinador
ADALBERTO R. DALMASIO

**TRIBUTARIO NACIONAL | TRIBUTARIO PROVINCIAL
Y MUNICIPAL | ACTUACIÓN PROFESIONAL**

JULIO 2020 | Nº 79

ISSN 2545-7950

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

ISSN: 2545-7950
RNPI: En trámite

Todos los derechos reservados
© **La Ley S.A. Editora e Impresora**

Dirección, administración y redacción
Tucumán 1471 (C1050AAC)
laley.redaccionfiscal@tr.com

Ventas
CASA CENTRAL
Tucumán 1471 (C1050AAC)
Tel.: (011) 4378-4700 / 0810-266-4444

LOCAL I FACULTAD DE DERECHO - UBA
Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)
Tel. / Fax: (011) 4806-5106

Atención al cliente: 0810-266-4444
Buenos Aires - Argentina

*Hecho el depósito que establece la ley 11.723.
Impreso en la Argentina. Printed in Argentina.*

Nota de la Dirección: Las opiniones vertidas en los comentarios firmados son privativas de quienes las emiten.

Se terminó de imprimir en la 1ra. quincena de julio de 2020, en los talleres gráficos de La Ley S.A.E. e I.,
Bernardino Rivadavia 130, Avellaneda - Provincia de Buenos Aires, República Argentina

IMPUESTOS

Fundada en 1942 por Alfonso Lago

Exdirectores:

Alfonso Lago - Roberto O. Freytes - Raúl O. Vieiro - Juan E. Bello -
Carlos M. Giuliani Fonrouge - Marcelo R. Lascano

PRÁCTICA PROFESIONAL

Fundada en 2005 por Humberto J. Bertazza

Director General:
Humberto J. Bertazza

Coordinador:
Adalberto R. Dalmasio

COMITÉ CONSULTIVO

Enrique Bulit Goñi
Aurelio Cid
Francisco D'Albora
Antonio H. Figueroa
Catalina García Vizcaíno
Susana C. Navarrine

Si deseás hacernos llegar trabajos de doctrina, estos deben ser originales e inéditos y ser remitidos vía e-mail a **laley.revistaimpuestos@thomsonreuters.com**, junto a un CV.

Seguinos en  <https://www.facebook.com/SistemasBejerman>  <https://twitter.com/SBejerman>
www.thomsonreuters.com.ar

Thomson Reuters

ÍNDICE

TRIBUTARIO NACIONAL

OPINIÓN

La deducibilidad de los gastos financieros en el impuesto a las ganancias <i>Marcelo Corti</i>	5
Nuevos beneficios al personal que desarrolla tareas esenciales <i>Luis Omar Fernández</i>	10
Intangibles de comercialización. Segunda parte: los distribuidores con riesgos limitados en la discusión sobre la tributación de la economía digital <i>Mariano F. Braccia</i>	14
La improcedencia de la aplicación del principio de la realidad económica en un contrato de mutuo entre empresas vinculadas <i>Gabriela Figueroa</i>	23

APLICACIÓN PRÁCTICA

Aspectos controvertidos de la renta financiera. Período fiscal 2019 <i>Matías Rodríguez Palermo</i>	31
Régimen opcional de anticipos en los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales <i>María Cecilia Signanini - Roque T. Claramunt</i>	35

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Claves jurisprudenciales <i>Ana I. Do Nizza</i>	41
--	----

NOTA A FALLO

Medidas cautelares que extienden el régimen de moratoria de la ley 27.541 a grandes contribuyentes. ¿Corresponde al Poder Judicial revisar la política legislativa cuando esta es imprecisa e irrazonable?

María Eugenia Bianchi.....

51

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Análisis de Informes Técnicos

Jurisprudencia administrativa CABA

Jorge Saverio Matinata

61

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Opinión

Gravabilidad de cargas, descargas y removidos en provincia de Buenos Aires

Germán Martín Quirán.....

67

La prueba de la prestación del servicio en las tasas municipales. Reflexiones a raíz de un reciente fallo de la justicia contencioso-administrativa de la provincia de Buenos Aires

Gastón Vidal Quera

71

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL

Jurisprudencia del Juzgado en lo Contencioso-Administrativo n.º 3 del departamento judicial La Plata

Hernán A. Colli.....

79

ACTUACIÓN PROFESIONAL

LABORAL Y PREVISIONAL

Aplicación Práctica

Impacto del coronavirus en el ámbito laboral: suspensiones, despidos, reducción de salarios

Mirta N. Userpater.....

91

Sueldo Anual Complementario

Álvaro Iriarte

103

Actualidad previsional. Nuevas bases imponibles, rentas de referencia y aportes para los trabajadores autónomos y en relación de dependencia. Nuevos valores de asignaciones familiares

Oscar Alonso Fontán..... 114

SOCIEDADES

Opinión

El cheque electrónico (Echeq): el funcionamiento de un valioso instrumento que brinda el derecho cambiario

María Indiana Micelli..... 125

Thomson Reuters

TRIBUTARIO NACIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Thomson Reuters

OPINIÓN

Thomson Reuters

La deducibilidad de los gastos financieros en el impuesto a las ganancias

Marcelo Corti^(*)

El presente artículo tiene por objeto enunciar los distintos aspectos a tener en cuenta en función del tratamiento a dispensar en el impuesto a las ganancias de los gastos financieros de las empresas.

I. Introducción

Los sujetos empresa —rentas de la tercera categoría— pueden deducir los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio de sus deudas de carácter financiero, en la medida que se dé cumplimiento a los requisitos y condiciones que la ley y reglamentación del impuesto a las ganancias establecen al respecto.

A modo de recordatorio y sin profundizar en el análisis de las aristas conflictivas, mencionamos a continuación distintos aspectos a tener en cuenta en relación con el tratamiento en el impuesto a las ganancias de los gastos financieros de las empresas.

- Los intereses se imputan al ejercicio fiscal por el principio de lo devengado, esto es en función del tiempo, cualquiera sea el momento en que se abonen. Tratándose de intereses por préstamos otorgados por sujeto del exterior vinculado con el deudor del país o domiciliado en país de baja o nula tributación o en país que no hubiera celebrado con nuestro país acuerdo de intercambio de información, los intereses devengados podrán deducirse en el ejercicio fiscal de su devengamiento si se abonan durante el ejercicio o hasta la fecha de vencimiento de la DDJJ del impuesto a las ganancias del período fiscal al que corres-

ponda su imputación. La restricción impuesta no opera si resulta de aplicación un convenio para evitar la doble imposición que contenga la cláusula de no discriminación. En la generalidad de los casos, la referida cláusula ordena que las deducciones que el contribuyente pueda efectuar en concepto de regalías, intereses, y demás prestaciones efectuadas por el beneficiario del exterior, se sujeten a las mismas condiciones que a las que resulten aplicables si el pago se efectuara a favor de un sujeto domiciliado en el país de residencia del pagador de la renta.

- De existir ganancias exentas o no gravadas, deberá efectuarse un prorrateo, estableciendo la proporción que representan las rentas exentas y no gravadas respecto del total de las ganancias a efectos de determinar la porción deducible de los gastos financieros. En relación con ello y a efectos de cuantificar la porción deducible de los gastos financieros devengados, en mi opinión debe aplicarse, tratándose de sujetos empresa, el principio de universalidad del pasivo. Ello implica considerar que las deudas contraídas conjuntamente con el capital propio —aportes de los socios y resultados no distribuidos—, financian la totalidad de los activos y actividades de la entidad. Es decir, por la fungibilidad del dinero, no puede identificarse como es financiado cada activo en particular de la compañía. Ello es así aún en el caso, por ejemplo, de la compra de un inmueble con

(*) Socio del Estudio Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados.

hipoteca a favor del vendedor. Se podría haber comprado el inmueble con pago al contado y endeudarse con el banco —incluso hipotecando la propiedad— para “restituir” el capital de trabajo afectado por la compra del inmueble. Seguramente la tasa de interés convenida con el vendedor del bien hipotecado fue menor a la que se hubiera acordado con el banco. Las decisiones que se adopten respecto de cómo financiar el desarrollo de la actividad —para lo cual deben adquirirse los bienes que resulten necesarios para ello— se sustentarán fundamentalmente en las tasas de interés y demás condiciones a las que en cada momento pueda acceder la empresa. De existir rentas exentas o no gravadas, podrá deducirse la proporción atribuible a las ganancias brutas gravadas respecto del total de las ganancias brutas.

- Los cargos financieros por deudas con empresas vinculadas resultan deducibles en el balance fiscal en la medida que respondan a operaciones realizadas en condiciones de mercado —principio del operador independiente—. Dicho en otros términos, debe tratarse de una auténtica deuda y no de un aporte de capital simulado bajo la apariencia de un mutuo. En relación con ello, si por aplicación del principio de la realidad económica, el Fisco interpretara que, por los hechos del caso y la intención de las partes, la deuda es en verdad un aporte de capital, procederá a impugnar la declaración jurada del impuesto a las ganancias del deudor, invalidando la deducción efectuada de los gastos financieros asociados.

- Cuando se abonen los intereses de deudas financieras, deberá efectuarse la retención del impuesto a las ganancias que corresponda, a saber:

- *Acreeedor del país —RG 830—:*

- Inscriptos: 6% s/excedente de \$7.870.

- No inscriptos: 25% empresas, 28% personas humanas, sin el cómputo del mínimo no sujeto a retención.

- *Acreeedor del exterior:*

- Banco no radicado en país de baja o nula tributación o que tenga convenio de intercambio de información con nuestro país: 15,05% —con acrecentamiento 17,72%—, excepto que corresponda la aplicación de una alícuota menor o no corresponda retenerse por aplicación de un convenio para evitar la doble imposición.

- Banco radicado en país de baja o nula tributación o que no tenga convenio de intercambio de información con nuestro país o se trate de entidades no bancarias: 35% —con acrecentamiento 53,85%—, excepto que deba aplicarse una alícuota menor o no corresponda retenerse por aplicación de un convenio para evitar la doble imposición.

- A efectos de la deducibilidad de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio originados en deudas de carácter financiero no debe excederse el límite establecido por el inciso a) del artículo 85 de la LIG, conforme las modificaciones efectuadas por la ley 27.430 (BO 29/12/17), aplicable a los ejercicios iniciados a partir del 1/1/18. Sintetizaremos en el apartado siguiente las condiciones, forma de cálculo y las exclusiones previstas en el nuevo régimen.

- En el caso que no resulte de aplicación el ajuste impositivo por inflación por no verificarse en el ejercicio fiscal las condiciones previstas para su restablecimiento, resultará fiscalmente más conveniente financiar las inversiones en bienes de capital —inmuebles, maquinarias, etc.— con endeudamiento y no hacerlo con capital propio. Ello puesto que si el pasivo computable en el ajuste impositivo por inflación fuera superior al activo computable, se generaría una ganancia por inflación que no se gravaría si no procediera el ajuste. Es por dicha razón que las empresas que se endeudan para financiar la compra de bienes de capital se encuentran beneficiadas ante la inaplicabilidad del ajuste impositivo por inflación. Dicho en otras palabras, las empresas con deudas superiores al activo computable reflejan

resultados impositivos inferiores a los que resultarían de aplicarse el ajuste integral por inflación. Aun si el ajuste impositivo por inflación resultara aplicable en los tres primeros ejercicios iniciados con posterioridad al 1/1/18, también resultaría conveniente, desde el punto de vista impositivo, endeudarse porque el ajuste positivo por inflación que resulte debería imputarse en tercios o sextos sin que se prevea la actualización de la porción del ajuste por inflación que se difiere.

II. Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros

Los intereses de deudas de carácter financiero de los sujetos comprendidos en el Art. 53 LIG —3ra categoría—, contraídas con sujetos vinculados, residentes o no en el país, resultan deducibles hasta la suma de \$1.000.000 por ejercicio fiscal o el 30% de la ganancia neta del ejercicio, antes de deducir los intereses, los quebrantos de ejercicios anteriores y las amortizaciones, lo que resulte mayor.

Se entiende por ganancia neta la ganancia neta “sujeta a impuesto”. Es decir, debe considerarse el resultado impositivo antes de compensarse, de existir, quebrantos de ejercicios anteriores. Las amortizaciones que deben adicionarse son las deducibles de acuerdo a la ley del impuesto. Los intereses a excluirse son los derivados de deudas financieras, incluyendo actualizaciones y diferencias de cambio. Por lo tanto, no deben sumarse los intereses no sujetos al tope legal, como por ejemplo, los derivados de deudas comerciales por compra de bienes o prestaciones de servicios.

El “límite” no aplicado en el año, por resultar los intereses deducibles inferiores al tope computable, se puede adicionar a los límites de los 3 períodos fiscales siguientes, no previéndose actualización alguna para las sumas trasladables a los ejercicios siguientes.

Los intereses no deducidos en el ejercicio por superar el tope impuesto se pueden de-

ducir en los 5 ejercicios fiscales siguientes, sujetos en cada período, a la aplicación del mecanismo de limitación previsto. La deducción que se difiere no puede actualizarse.

Se prevén distintos supuestos para que no opere la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, a saber:

- Sujetos excluidos: bancos y entidades financieras, fideicomisos financieros y empresas que tengan por actividad principal la celebración de contratos de leasing y como actividad secundaria la financiera.

- Por el importe de los intereses que no excedan los intereses devengados por activos financieros.

- Cuando se demuestre fehacientemente que el beneficiario de los intereses tributó el impuesto a las ganancias. Si se tratara de un sujeto residente en el país, el impuesto determinado debe ser superior a la alícuota que corresponda —30%/25%— sobre los intereses deducibles. Si el acreedor residiera en el exterior, la restricción no opera si los intereses están sujetos a la retención del impuesto, aun cuando corresponda la aplicación de una alícuota menor o directamente no proceda la retención por así disponerlo el convenio para evitar la doble imposición que resulte de aplicación.

- Cuando la relación intereses/ganancia neta del ejercicio del contribuyente es inferior al ratio del grupo económico al que pertenece, resultante de relacionar los intereses por deudas del grupo con acreedores independientes y la ganancia neta de las empresas que lo conforman, con las pautas legales previstas.

Finalmente, los intereses por deudas financieras sujetos al mecanismo de limitación comprenden las diferencias de cambio y las actualizaciones generadas por los pasivos que los originan, excepto que corresponda efectuarse el ajuste impositivo por inflación, en cuyo caso las actualizaciones y las diferencias de cambio resultarán plenamente deducibles.

III. Pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Con fecha 26/12/19, la Corte Suprema de Justicia, haciendo suyo el dictamen de la Procuradora Dra. Laura Monti, se pronunció a favor del contribuyente en la causa “Transportadora de Energía SA c/Dirección General Impositiva”. Se trata de un valioso antecedente en el que se analizó la recalificación que había efectuado el Fisco de un préstamo financiero en un aporte de capital, impugnando la deducción de los intereses y diferencias de cambio en la determinación del impuesto a las ganancias del año 2002.

III.1. Descripción de los hechos de la causa

- Compañía de Interconexao Energética —en adelante CIEN—, domiciliada en la República Federativa de Brasil, poseía el 99,99% del capital de Transportadora de Energía SA —en adelante TESA—, cuyo capital social era de \$12.000.

- En el año 2001 CIEN le efectuó a TESA dos préstamos a corto plazo —94 y 32 días— por 30,3 M USD, pactándose como interés la tasa Libor más 4% anual.

- En diciembre de 2001 y marzo de 2002, TESA canceló 9,5 M USD.

- En julio de 2002 se capitalizaron los intereses debidos a ese momento.

- El ratio de endeudamiento de TESA del ejercicio 2002 era de 2,4 veces en relación con el patrimonio neto.

- Se presentaron los estudios de precios de transferencia que dictaminaron que los mutuos se hicieron en condiciones de mercado. El fisco no cuestionó los Estudios presentados.

- La crisis económica de fines del 2001 y del 2002 —devaluación de la moneda y afectación del flujo de fondos presupuestado para el repago del préstamo— obligó a TESA a suspender los pagos comprometidos y a instrumentar sucesivas prórrogas de los vencimientos oportunamente acordados.

- El fisco impugnó la deducción de los intereses y diferencias de cambio en la DDJJ 2002 de TESA porque: 1) CIEN tenía la voluntad social de TESA que, además, tenía un capital exiguo; 2) ningún prestamista independiente le hubiera prestado a TESA la suma prestada por CIEN o refinanciado su deuda sin promover su ejecución ante la falta de pago; 3) la devolución del dinero quedaba condicionada al éxito del giro comercial de TESA dado lo exiguo de su capital social y 4) TESA no tenía la voluntad de cancelar los mutuos ni CIEN de exigir su pago.

- El Fisco, por aplicación del principio de la realidad económica, concluyó que se trataba de un aporte de capital y no de un préstamo, impugnando la deducción de los intereses y diferencias de cambio efectuada por TESA en su DDJJ del IG.

III.2. Las sentencias del TFN —Sala C— y de la CFACAF —Sala II—

- La Cámara confirmó parcialmente la sentencia del TFN que había convalidado la determinación de oficio del Fisco por la vinculación de las partes y la prueba insuficiente —de acuerdo con lo evaluado por el TFN— de la falta de vocación de permanencia de los fondos dados en préstamo, atento los hechos de la causa.

- Si admitió el planteo en subsidio del contribuyente de compensar el impuesto resultante con las retenciones practicadas en oportunidad del pago de los intereses al acreedor del exterior.

III.3. El dictamen de la Procuración General de la Nación —29/6/17—

El pronunciamiento de la Procuración de la Nación fue hecho suyo por la CSJ, revocándose el fallo de la Cámara.

El recurso interpuesto por el Fisco fue rechazado por devenirse abstracto —planteo en subsidio de TESA admitido por la Cámara sobre la procedencia de la compensación del impuesto a las ganancias con las retenciones efectuadas a CIEN—.

III.4. Fundamentos del dictamen de la Procuradora Dra. Laura Monti

- No se le permitió a TESA probar su grado de afectación por la salida de la convertibilidad y el cambio en la política energética del gobierno y que le impidieron cumplir en tiempo y forma con los contratos celebrados con CIEN. Fue un aspecto determinante en la resolución de la causa.

- Los estudios de precios de transferencia concluyeron que los mutuos se celebraron en condiciones de mercado.

- Desestimó como elemento a considerar la exigüidad del capital social, debiendo evaluarse la relación del patrimonio neto —no el capital— con el endeudamiento.

- Las cancelaciones parciales realizadas y la capitalización de parte de la deuda refuerzan la tesis de que se trataba de un préstamo y no de un aporte de capital

- El planteo del Fisco de que ningún tercero independiente hubiera actuado como CIEN resultó desestimado puesto que TESA recibió dos préstamos del BID de 40 M USD en los años 2001 y 2002.

- Para aplicar el principio de la realidad económica se requiere que existan motivos fundados y suficientes para desestimar la figura jurídica utilizada por el contribuyente por resultar manifiestamente inadecuada a la sustancia económica del negocio, de acuerdo a la intencionalidad de las partes involucradas. El mero incumplimiento de un acuerdo no puede derivar en una mutación de la naturaleza jurídica del instituto —en el caso, el mutuo celebrado—, que, además, no puede quedar condicionado en su validez a lo que los hechos posteriores produzcan en relación con lo previsto en convenio original.

IV. Conclusiones

El precedente de la Corte comentado es muy importante porque de alguna forma fija un límite al abuso en el que incurrir a menudo el Fisco en la utilización del

principio de la realidad económica cuando fiscaliza a los contribuyentes. En el caso analizado, la crisis económica provocada por la salida de la convertibilidad en 2001/2002. obligó a TESA a suspender los pagos comprometidos, hecho relevante que, para el Fisco, evidenció la falta de vocación de TESA de cancelar sus obligaciones. El fallo cobra actualidad en virtud de la gravedad de la situación económica que padece el país —inflación, devaluación con restricciones para el giro de divisas al exterior, recesión, etc.—, circunstancias que, sin dudas, motivarán la revisión de contratos y la alteración de las relaciones económicas imperantes.

En lo que respecta a la utilización del principio de la realidad económica, como principio general, debe estarse a las formas o figuras jurídicas utilizadas por las partes y solo cuando resulten manifiestamente inadecuadas para reflejar la verdadera sustancia económica de los actos celebrados, podrá el Fisco desestimarlas y recharacterizar la operatoria llevada a cabo. El uso inapropiado del principio interpretativo de la realidad económica vulnera el principio de reserva de ley, principio de rango constitucional por el cual solo el Congreso de la Nación puede crear o modificar impuestos, materia totalmente vedada al Poder Ejecutivo.

En el caso particular de los mutuos celebrados entre partes vinculadas y cuando el acreedor reside en el exterior, se observa que en muchas oportunidades el organismo de recaudación, con sustento fundamentalmente en la ausencia de oposición de intereses debido a la vinculación de las partes, impugna la operación de préstamo, considerando que se trata de un aporte de capital. Si los hechos de la causa no permiten avalar tal proceder, no debería la Dirección impugnar la deducción de los gastos financieros asociados. Corresponderá en tal caso verificar que los gastos financieros computables no superen el tope deducible, de acuerdo a las pautas establecidas en el artículo 85 de la ley del gravamen.

Nuevos beneficios al personal que desarrolla tareas esenciales

Luis Omar Fernández (*)

Se analizan en el artículo los nuevos beneficios impositivos brindados a quienes realizan tareas esenciales en esta pandemia.

I. Introducción

La ley 27.549 ha establecido diversos beneficios para cierto personal afectado a labores relacionadas con la situación de emergencia y sus familiares. Como toda norma específica y de rápido tratamiento, adolece de falta de coordinación con las leyes vigentes, la cual que seguramente es motivada por la premura con que se dictara. No es esta una técnica legislativa adecuada, pero su uso habrá de ser juzgado contemplando los motivos del legislador y la premura necesaria para resolver los problemas que ella contempla.

El contenido son dos tipos de beneficios: uno, transitorio, que es la exención en el impuesto a las ganancias, para los sujetos comprendidos, de cierta clase de remuneraciones; el otro, de carácter permanente en cuanto a su duración, aunque no a su origen, es la creación de una pensión graciable para los familiares de las personas incluidas en el régimen cuyo deceso se produzca “como consecuencia de haber contraído coronavirus COVID-19” entre el 1 de marzo y el 30 de setiembre de 2020.

II. Exención

Sostiene la teoría jurídica que las exenciones deben analizarse considerando los mismos elementos que el hecho imponible: su aspecto material (ganancias comprendidas) los sujetos y su periodo de vigencia. Además, estas normas, por impe-

rio del principio de legalidad, no se pueden extender a materias, sujetos o situaciones no comprendidos en estas, lo cual implica que la aplicación del criterio analógico está vedada como regla interpretativa. No obstante ello y aunque el campo de la interpretación es muy amplio, se puede circunscribir a la cuestión de si aquella debe ser restrictiva, estricta o extensiva.

Una guía muy importante en esta labor son los criterios analíticos propuestos por la Corte en diversos fallos; al respecto un buen resumen ha hecho Saccone diciendo: “...las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia lógica de las normas que las establecen”.

II.1. Sujetos

En ese orden de cosas los sujetos beneficiados son, taxativamente: profesionales, técnicos, auxiliares, personal operativo de los sistemas de salud pública y privada y de las fuerzas armadas y de seguridad, de la actividad migratoria y aduanera, de los cuerpos de bomberos y recolectores de residuos, incluso patológicos, siempre que presten servicios relacionados con la emergencia sanitaria establecida por dec. 260/2020 y las normas que lo extiendan, modifiquen o reemplacen.

Esta enumeración, más allá de su carácter taxativo antes mencionado, carece de precisión pues al utilizar términos genéricos (“profesionales”, “técnicos” y otros) no

(*) Socio en Fernández, Dolinsky y Asociados..

brinda una regla clara cuya aplicación en cada caso permita establecer si dudas quienes son los beneficiados por la exención, siendo un claro ejemplo de ello la expresión “personal operativo”.

Además, esta larga enumeración abarca muy distintas tareas y sectores que solo tienen como elemento común su relación con la pandemia, esto implica que el análisis deba contemplar las muy diferentes normas que regulan estas actividades, no solo por sus características distintas sino por los regímenes legales que les son aplicables.

En la idea de que el presente trabajo sea útil como introducción al tema, se intentará en la medida de lo posible, no finalizar el estudio de cada duda con la simple remisión a una futura e imprescindible reglamentación; todo ello porque las cuestiones prácticas de aplicación se plantearán en los próximos días, cuando se deban liquidar los sueldos correspondientes al mes de junio de 2020, mientras que los reglamentos generalmente se toman su tiempo y suelen llegar tarde, dejando al contribuyente el problema de aplicar normas incompletas o faltas de claridad.

Se trata de una tarea ímproba que requiere la revisión de muchos ordenamientos legales y convencionales, por lo que en lo que sigue, solo se analizará la norma en relación con el personal comprendido en la ley de contrato de trabajo y no la aplicación de esta exención a quienes tengan una relación de empleo público o su relación con el sector privado no sea laboral, sino de otra índole.

No obstante ello, debe prestarse atención al punto a) del inc. c) del art. 1º de la ley que se analiza, el cual menciona solo a “los profesionales, técnicos, auxiliares (incluidos los de gastronomía, maestranza y limpieza)” pero no al personal administrativo; se considera que los administrativos que realicen su labor en el mismo lugar donde se brinda el servicio, deben estar incluidos en la exención ya que forman parte de la prestación de una actividad esencial; por supuesto, distinto es el caso de quienes

realicen tareas desde su hogar, los que no gozarían del beneficio.

II.2. Objeto

Es este el aspecto material de la exención e incluye a las “remuneraciones devengadas” en el periodo que va, desde el 1 de marzo de 2020 hasta el 30 de setiembre del mismo año; esto implica que los pagos retroactivos que se realicen en ese periodo, pero se hubieren devengado en otros anteriores, no están comprendidos en la exención. Además, cuando el pago fuere posterior al vencimiento del plazo citado, la exención igual se aplicará por imperio del criterio de devengado. Por último, ya se mencionó el aspecto temporal y la potestad de postergación delegada al Poder Ejecutivo.

Para poder identificar los haberes beneficiados por la exención debe hacerse una doble depuración: en primer lugar, establecer cuáles son los “servicios relacionados con la emergencia sanitaria” y, luego de identificarlos, determinar cuáles son las remuneraciones por “guardias obligatorias (activas o pasivas)”, “horas extras” y “todo otro concepto que se liquide en forma específica y adicional en virtud de emergencia sanitaria”.

Se considera razonable comenzar el análisis con las llamadas “actividades esenciales” que se encuentran excluidas de la obligación de aislamiento y son mencionadas en el dec. 297/2020 que, en su art. 6º, menciona 24 categorías, a las cuales se sumaron otras en normas posteriores; son tan numerosas las actividades comprendidas o implicadas en esa descripción, que no es este el lugar adecuado para profundizar su análisis, por lo que este se centrará en el punto 1 de ese art. que incluye al: “1. Personal de salud, fuerzas de seguridad, fuerzas armadas, actividad migratoria, servicio meteorológico nacional, bomberos y control de tráfico aéreo”; esto no implica que en los demás puntos de este artículo e incluso en otras normas reglamentarias, no haya actividades que puedan encuadrarse en la exención, eso habrá de estudiarse caso por caso; como antes se dijo, se centrará la

atención en el personal de salud cuya relación de dependencia es regida por la Ley de Contrato de Trabajo.

En cada caso habrá de verse si los servicios están relacionados con la emergencia sanitaria, pero en principio, se considera que todos ellos lo están, aunque esto incluya a labores que no implican el trato con posibles infectados, porque es claro que la mera obligación de prestar servicios, de la que están relevados quienes no realizan tareas esenciales, indica la existencia del riesgo.

En cuanto al segundo concepto mencionado, las “horas extras”, considerando como tales aquellas que exceden el horario normal del empleado de acuerdo con la legislación laboral, debe prestarse atención al hecho de que en algunos casos tienen una limitación por razones sanitarias, por ejemplo, los operadores de aparatos de rayos X y qué dicho límite no puede ser legalmente superado.

El último tipo de remuneración incluida en la exención es genérico: “todo otro concepto” relacionado con la emergencia sanitaria; el campo de interpretación es amplísimo y puede consistir en muy diferentes compensaciones, por ejemplo viáticos, elementos de protección, comidas u otras erogaciones realizadas por el empleado con cargo al empleador y que, por ejemplo por carecer de comprobantes adecuados, no puedan ser deducidos por la empresa como gastos necesarios y se los considere remuneración de quien los percibe.

Debe advertirse que el empleador, a efectos de aplicar la exención, deberá documentar adecuadamente su encuadramiento ya que no debe ignorarse la posibilidad futura de que el fisco impugne estas exenciones durante el extenso plazo de la prescripción.

Por último, si bien el art. 4º de la ley dispone la forma liquidar los ajustes retroactivos motivados por la nueva exención, la reglamentación deberá también considerar, entre otras alternativas, la situación del

personal que haya dejado de prestar servicios por cualquier causa (renuncia, jubilación u otras) a la fecha de dictado de esta ley y sea acreedor a los beneficios que ella establece.

II.3. Armonización con otras normas vigentes

El art. 27 de la ley del impuesto dispone una exención a “[l]as remuneraciones percibidas en concepto de guardias obligatorias, ya sean activas o pasivas, por los profesionales, técnicos, auxiliares y personal operativo de los sistemas de salud pública, cuando la prestación del servicio se realice en un centro público de salud ubicado en zonas sanitarias desfavorables así declaradas por la autoridad sanitaria nacional, a propuestas de las autoridades sanitarias provinciales”. En el caso existe entre este artículo y la ley que se comenta, una superposición parcial solo para el personal de centros de salud pública y las remuneraciones que perciban por guardias: la de la ley 27.549 es más amplia en sus aspectos subjetivo y objetivo.

Para un caso de las horas extras, también hay una superposición con el art. 26 inc. x) de la ley del tributo, el que dispone la exención, para todo el personal en relación de dependencia, de “la diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias, que perciban los trabajadores en relación de dependencia por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y durante los fines de semana, calculadas conforme la legislación laboral correspondiente”; en el caso y para el personal de sanidad ocupado en tareas esenciales, se trata de una exención dispuesta por dos normas diferentes sobre la misma remuneración: el plus de las horas extras respecto de las horas normales.

Por último, para el personal beneficiado con la exención, deja de tener aplicación la norma del art. 94 que, en sus dos últimos párrafos, dispone la no consideración de dichas horas extras cuando se incrementa por ellas la alícuota marginal del tributo.

III. Pensión graciable

El segundo beneficio que establece la ley en estudio es la creación de una pensión graciable y vitalicia, para los familiares de los sujetos mencionados en su art. 1º, que hayan fallecido como consecuencia de haber contraído coronavirus COVID-19. Esta pensión dispone la ley que es compatible con cualquier otro beneficio que corresponda, conforme al sistema previsional argentino: jubilación, pensión, indemnización u otros. Debe acotarse que, para los beneficiarios, como toda adquisición a título gratuito, esta ganancia se encuentra fuera del objeto del tributo.

Aquí también ocurre que un enunciado a fuer de simple y sencillo, cuando se intenta aplicarlo a los casos reales, muestra ser endeble o, si se quiere, incompleto e impreciso.

Para que se genere el derecho al beneficio deben darse dos condiciones: que el deceso se haya producido el periodo que va desde el 1 de marzo al 30 de septiembre de 2020 y que, además, haya ocurrido como consecuencia de haber contraído coronavirus COVID-19. Se comentarán ambas condiciones.

Si lo que se pretendió con la ley es ayudar a los familiares de los fallecidos, parece injusta esta limitación temporal del beneficio, ya que el deceso puede llegar a producirse después del 30 de septiembre o la finalización del plazo que disponga el Poder Ejecutivo, pero la enfermedad puede haberse

contraído antes; esta restricción parece ser injusta y afectar el principio de igualdad ya que claramente si lo que se quiere es proteger a la familia de las víctimas, este derecho no debe ser afectado por el momento del deceso, siempre que su causa haya ocurrido en el periodo protegido.

La segunda condición es la causal del deceso; la ley dice taxativamente que haya ocurrido "...como consecuencia de haber contraído coronavirus COVID-19" y evidentemente aquí el análisis debe pasar al plano médico legal ya que, como es ahora de público conocimiento, hay decesos que se producen "por coronavirus" y otros que ocurren "con coronavirus", lo que implica distinguir entre personas que fallecieron a causa del coronavirus COVID-19 y otras que lo hicieron por otras razones, pero, además, estaban infectados por coronavirus COVID-19, cuestión que parece ser bastante discutible desde el punto de vista médico. Tal vez aquí la reglamentación pudiera solucionar la incógnita equiparando ambas causas.

Por último, en lo que hace a los beneficiarios, de una primera lectura, literal, del texto legal surge una duda: ¿corresponde una pensión por cada deceso o a cada beneficiario?; la norma no lo aclara, aunque habitualmente se otorga una pensión por cada caso; aquí también queda la cuestión en manos del reglamentador, aunque es dudosa su competencia porque, resuelva lo que resuelva, estará limitando el texto legal, tal vez indebidamente.

Intangibles de comercialización

Segunda parte: los distribuidores con riesgos limitados en la discusión sobre la tributación de la economía digital

Mariano F. Braccia^(*)

En este trabajo se observa cómo los riesgos BEPS irresueltos del modelo de distribución de riesgos limitados expusieron las limitaciones de las Directrices de Precios de Transferencia pos-BEPS y, por lo tanto, justificaron su tratamiento en la discusión sobre la tributación de la economía digital.

I. Introducción

El objetivo de este trabajo es completar nuestro aporte previo sobre el tratamiento de los intangibles de comercialización (*marketing intangibles*) en las Directrices de Precios de Transferencia post-BEPS (1) y explicar la evolución de este concepto hasta transformarse en uno de los ejes centrales de la discusión global sobre la tributación de la economía digital en el impuesto a la renta, llevada adelante por el Marco Inclusivo BEPS de la OCDE/G20.

En enero de 2020, el Marco Inclusivo BEPS de la OCDE publicó una Declaración sobre el enfoque de dos pilares para gravar la economía digital (2). Esta Declaración establece un enfoque unificado para el Pi-

lar 1 relativo a la reformulación de las reglas sobre nexo imponible y atribución de ingresos (3). En particular, este enfoque unificado propone introducir precisiones sobre las reglas de precios de transferencia aplicables a los distribuidores frente al impacto de la tecnología digital. En efecto, las cantidades B y C establecen una retribución fija para actividades básicas de distribución y *marketing* y una retribución adicional para las que excedan dichas funciones, respectivamente.

En este trabajo se analizará cómo los riesgos BEPS irresueltos del modelo de distribución de riesgos limitados expusieron las limitaciones de las Directrices de Precios de Transferencia post-BEPS y, por lo tanto, justificaron su tratamiento en la discusión sobre la tributación de la economía digital. Se estudiarán las razones por las cuales la OCDE pasó en 2015 de la opción de crear un establecimiento permanente digital a precisar en 2020 las reglas de precios de transferencia aplicables a los distribuidores que contribuyen al desarrollo y mejora de intangibles de comercialización (marcas comerciales, nombres comerciales, listas de clientes, relaciones con clientes, datos

(*) Especialista en Tributación Internacional.

(1) BRACCIA, Mariano F., "Intangibles de comercialización: introducción a la propuesta de nuevas reglas de precios de transferencia para la tributación de la economía digital", IMP - Práctica Profesional 2019-LII, 115.

(2) OECD (2020), "Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, January 2020", OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf.

(3) El Pilar 2 contiene la propuesta de un impuesto mínimo global, Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal.

de propiedad exclusiva sobre el mercado y los clientes, etc.) en la jurisdicción de mercado, así como a adoptar un enfoque innovador para los mecanismos de prevención y resolución de disputas para estos casos.

II. Evolución del tratamiento de los intangibles de comercialización

Los intangibles de comercialización no formaban parte de la discusión original sobre cómo gravar la economía digital con el impuesto a la renta. Ni el informe final de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS de octubre 2015, ni los documentos siguientes del Marco Inclusivo BEPS los contemplaban como parte de la propuesta de solución de largo plazo. El tratamiento de los intangibles de comercialización integraba las modificaciones introducidas por las Acciones 8-10 BEPS a las Directrices de Precios de Transferencia.

A principios de 2019, la OCDE publicó un documento de consulta pública en el que por primera vez planteó que las reglas de precios de transferencia —incluso después de su actualización BEPS— permitían reconocer una atribución de beneficios “inapropiadamente pequeña” a la jurisdicción de mercado en la que los distribuidores desarrollaban y mejoraban los intangibles de comercialización propiedad de una empresa no residente (4). Destacó también la posibilidad de un traslado de beneficios a las jurisdicciones donde se tomaban las decisiones sobre aquellos (5). Estas nociones sobre los intangibles de comercialización eran el núcleo de la propuesta homónima de Estados Unidos que —al alcanzar también a los distribuidores e incluso a negocios tradicionales que aprovechaban las tecnologías digitales, ambos con presencia

física en la jurisdicción de mercado— tenía por finalidad evitar que la tributación de la economía digital en el impuesto a la renta se circunscribiese exclusivamente a las empresas altamente digitalizadas.

El 23 de enero de 2019, el Marco Inclusivo BEPS de la OCDE publicó una *Policy Note* en la que adoptó un enfoque de dos pilares para alcanzar una solución consensuada de largo plazo para 2020 (6). El Pilar 1 proponía una reformulación de las reglas sobre nexo imponible y atribución de ingresos que contemplaba las tres posiciones existentes reseñadas en el documento de consulta pública de principios de ese año (7). Una de ellas era la propuesta de Estados Unidos sobre los intangibles de comercialización a la que hacíamos mención.

A propósito, la *Policy Note* destacaba que “el Marco Inclusivo reconoce que lo que se propone puede afectar no solo a un grupo pequeño de empresas altamente digitalizadas, sino que podría afectar a un grupo mucho más amplio de empresas con operaciones comerciales fronterizas, p. ej., aquellas con ganancias derivadas de intangibles de comercialización, pero estructuras de distribución con riesgo limitado las jurisdicciones” (8).

En noviembre de 2019, la OCDE publicó un documento de consulta en el que propuso la adopción de un “enfoque unificado” de las tres propuestas del Pilar 1. Meses más tarde, en enero de 2020, el Marco Inclusivo BEPS de la OCDE publicó una Declaración sobre el enfoque de dos pila-

(4) OECD, “Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy (Public Consultation Document)”, 13 february - 6 March 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, para. 41.

(5) OECD, “Public Consultation Document”, ob. cit., para. 35.

(6) OECD, “Policy Note, International community makes important progress on the tax challenges of digitalization”, 29/01/2019, <http://www.oecd.org/tax/international-community-makes-important-progress-on-the-tax-challenges-of-digitalisation.pdf>. Cfr. BRACCIA, Mariano F., “Intangibles de comercialización...”, ob. cit.

(7) Para un análisis de estas tres posiciones del Pilar 1, ver BRACCIA, Mariano F., “La diplomacia tributaria post-BEPS en la era de la economía digital” en BRACCIA, Mariano F. (dir.), Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación internacional, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2018, ps. 425 y ss.

(8) OECD, “Policy Note”, ob. cit., p. 2.

res para gravar la economía digital (9). La problemática de los intangibles de comercialización es el eje del Pilar 1 de dicha declaración, el enfoque unificado, basado en la reformulación de las reglas sobre nexo imponible y atribución de ingresos.

Básicamente, el enfoque unificado del Pilar 1 amplía la potestad tributaria de las jurisdicciones de mercado a través de la atribución de tres “cantidades” (*amount*) A, B y C. La cantidad A crea un nuevo test de nexo imponible y reparte una porción de los ingresos residuales del grupo a las jurisdicciones de mercado de acuerdo con una fórmula preestablecida (*formula-based approach*). Por el contrario, las cantidades B y C establecen una retribución fija para actividades básicas de distribución y *marketing* (*baseline marketing and distribution activities*) y una retribución adicional para las que excedan dichas funciones, respectivamente.

Como puede apreciarse, las cantidades B y C tratan la problemática de los intangibles de comercialización y los distribuidores con riesgos limitados planteada por la propuesta estadounidense. A diferencia de la cantidad A, no crean un nuevo nexo imponible, sino que establecen precisiones sobre cómo aplicar las reglas de precios de transferencia para calcular la retribución de actividades básicas y más complejas de distribución y *marketing*.

En definitiva, su objetivo es reducir la litigiosidad vinculada con la aplicación del principio del operador independiente a las funciones de distribución cuando el distribuidor incurre en gastos de comercialización que exceden los obtenidos por empresas comercializadoras y distribuidoras independientes en operaciones no vinculadas comparables. Es por ello que el

enfoque unificado propone como un elemento inescindible de diseño adoptar mecanismos multilaterales de prevención y resolución de disputas.

A continuación, se analiza un ejemplo práctico para ilustrar la aplicación del enfoque unificado (10). Un grupo multinacional dedicado a la provisión de servicios de transmisión (*streaming*) es titular de todos los activos intangibles vinculados al negocio. Constituye una subsidiaria para comercializar y distribuir los servicios de transmisión del grupo en la jurisdicción de mercado. Además, este distribuidor vende servicios de transmisión remota a clientes en una tercera jurisdicción, donde no tiene ninguna forma de presencia imponible bajo las reglas actuales de nexo.

El grupo ya tiene una presencia física en la jurisdicción de mercado donde opera mediante un distribuidor. Ello no impide que, además, se configure el nuevo nexo imponible de la cantidad A si el grupo realiza suficientes ventas en dicha jurisdicción que alcancen el umbral de ingresos. Si así fuese, la jurisdicción de mercado tendría derecho a gravar una parte de las ganancias no rutinarias del grupo. Asimismo, el distribuidor estaría alcanzado en la jurisdicción de mercado por la remuneración fija de sus actividades básicas de comercialización y distribución correspondiente a la cantidad B. Si, además, la jurisdicción de mercado demostrase que el distribuidor desarrolla actividades que van más allá de las básicas de comercialización y distribución podría gravar dichas ganancias adicionales correspondientes a la cantidad C siempre que se sujetase a los mecanismos mejorados de prevención y resolución de disputas. Finalmente, respecto de las ventas remotas realizadas por el distribuidor a clientes en una tercera jurisdicción, podría también configurarse el nuevo nexo imponible de la cantidad A. Por el contrario, al no tener presencia física en dicha jurisdicción, no resultan aplicables las cantidades B y C.

(9) OECD (2020), “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - January 2020”, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf.

(10) OECD, “Public consultation document, Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One”, 9 October 2019, 12 November 2019, ps. 11 y ss.

III. Más allá de la tributación de la economía digital: los riesgos BEPS del modelo de distribución de riesgo limitado

Para comprender mejor la evolución del concepto de intangibles de comercialización hasta transformarse en uno de los ejes centrales de la discusión sobre la tributación de la economía digital es necesario detenerse en las Directrices de Precios de Transferencia post-BEPS. Estas exponen cuales son los riesgos BEPS que el enfoque unificado del Pilar 1 viene a resolver mediante las cantidades B y C.

La propuesta estadounidense sobre los intangibles de comercialización y los distribuidores con riesgos limitados iba más allá de crear nuevos estándares para la tributación de los negocios altamente digitalizados, como pretendía la propuesta británica sobre participación del usuario. Su objetivo era promover la equidad, la coherencia y equilibrar las condiciones de juego de manera que también quedasen comprendidas en su solución estructuras BEPS utilizadas por los negocios tradicionales.

En este punto conviene detenerse para analizar cuáles eran los supuestos a los que apuntaba de manera característica la propuesta sobre los intangibles de comercialización. Para ello es necesario recordar que —de acuerdo con las modificaciones introducidas por el informe final de las Acciones 8-10 BEPS al cap. VI de las Directrices en materia de activos intangibles— la compensación de plena competencia que le corresponde a cada miembro de un grupo multinacional en las operaciones en que están involucrados activos intangibles debe contemplar las funciones relacionadas con su desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación, también conocidas como funciones DEMPE (por sus siglas en inglés). La consecuencia principal de este nuevo enfoque es que la propiedad legal de los activos intangibles deja de ser el factor determinante de la atribución de ingresos

relacionados con la explotación de activos intangibles (11).

La compensación de un distribuidor debe atender al grado y naturaleza de la actividad realizada. Esto determina que dependiendo de la manera en que se estructuren sus funciones, activos y riesgos, las actuales reglas de precios de transferencia pueden seguir condescendiendo una atribución de beneficios “inapropiadamente pequeña” a la jurisdicción de mercado (12).

El supuesto en el que persisten los riesgos BEPS que buscan neutralizar las cantidades B y C del enfoque unificado del Pilar 1 es el del distribuidor en la jurisdicción de mercado vinculado al propietario legal de los intangibles de comercialización. El problema se plantea cuando el distribuidor realiza funciones de comercialización que benefician al propietario legal de la marca comercial. En estos casos es necesario determinar si el comercializador/distribuidor debe recibir una compensación solo por los servicios de promoción y distribución (cantidad B) o si también debería ser compensado por incrementar el valor de las marcas comerciales y otros intangibles de comercialización como consecuencia de las funciones que realiza, los activos que usa y los riesgos que asume (cantidad C) (13).

Este tipo de situaciones dio lugar a muchos litigios en materia de precios de transferencia. El ejemplo característico es el de India y los ajustes de precios de transferencia basados en los gastos excesivos de publicidad, *marketing* y promoción (*AMP expenses*) efectuados por el distribuidor local, en virtud de los cuales las autoridades indias establecieron la existencia de una

(11) Cfr. BRACCIA, Mariano F., “Intangibles de comercialización...”, ob. cit.

(12) OECD, “Public Consultation Document”, ob. cit., para. 41.

(13) OCDE, “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”, julio 2017, para. 6.76, p. 315.

“transacción internacional” entre las partes vinculadas (14).

Para comprender en su cabalidad esta problemática, resulta muy útil repasar los ejemplos provistos por las propias Directrices.

III.1. Distribuidor con riesgos limitados (agente)

El ejemplo base involucra a una empresa multinacional dedicada a la fabricación y comercialización de relojes en todo el mundo, que tiene registrados una marca y un nombre comercial. Si bien el nombre comercial tiene un valor económico considerable y es muy conocido en varios países, los relojes nunca se comercializaron en la jurisdicción de mercado, donde el nombre es desconocido.

Para penetrar y posicionarse en el mercado de esta nueva jurisdicción, la empresa multinacional constituye una subsidiaria para que sea su distribuidor allí. La empresa multinacional suscribe con el distribuidor un contrato exclusivo y a largo plazo para la comercialización y distribución de los relojes con la marca y nombre comercial, en el que no se prevé el pago de regalías (15). El distribuidor importa los relojes embalados y listos para la venta a los consumidores. Para llevar a cabo la función de distribución incurre en costos de financiación de las existencias y de las cuentas por cobrar y asume los riesgos correspondientes, riesgo de inventario y riesgo de crédito y financiero.

De acuerdo con este contrato, el distribuidor interviene como agente comercia-

lizador para ayudar en el desarrollo del mercado de los relojes de esa marca en su jurisdicción. Para ello consulta con la multinacional la elaboración de la estrategia de comercialización de los relojes, quien formula y aprueba los presupuestos y toma las decisiones finales sobre diseños publicitarios, posicionamiento del producto y los mensajes publicitarios clave. El distribuidor, por su lado, ofrece asesoramiento sobre publicidad en el mercado local y contribuye con la ejecución de la estrategia de comercialización bajo la dirección del propietario legal de los intangibles de comercialización. Como compensación por sus servicios de asistencia en la comercialización, el distribuidor recibe una retribución calculada en función del reembolso de los gastos de comercialización con más un margen de beneficio.

Sobre la base del análisis de comparabilidad efectuado se determina que el precio que el distribuidor paga a su matriz por la compra de los relojes constituye una compensación de plena competencia por las funciones de distribución que desarrolla, los activos que utiliza y los riesgos que asume. Dicha compensación es independiente de la que recibe por sus servicios de asistencia en la comercialización. El precio de esta última se considera también de plena competencia en virtud de su comparación con la que remuneración que reciben agentes publicitarios y de comercialización independientes que se han identificado como comparables en el análisis de comparabilidad.

Planteado este escenario básico, la empresa multinacional, propietaria legal de los intangibles de comercialización tiene derecho a conservar *toda* la renta derivada de la explotación de la marca comercial y el nombre comercial en la jurisdicción de mercado que exceda de la compensación que percibe el distribuidor por sus funciones. Como puede apreciarse, este es el tipo de supuestos a los que apunta la propuesta de los intangibles de comercialización cuando observa que “el traslado de beneficios atribuible a los intangibles de comercialización puede todavía alcanzarse a

(14) “Maruti Suzuki India Ltd. vs. Additional Commissioner of Income Tax” [(2010) 328 ITR 210]; LG “Electronics India Pvt. Ltd. vs. Assistant Commissioner of Income Tax” [(2013) 140 ITD 41 (Delhi) (SB)], sentencias que convalidaron la posición del Fisco indio de que los gastos excesivos de promoción configuran una transacción internacional. En contra, “Sony Ericsson Mobile Communications India Pvt. Ltd. vs. Commissioner of Income Tax” [(2015) 374 ITR 118]. La cuestión está pendiente de resolución en la Corte Suprema de la India.

(15) OCDE, “Directrices”, ob. cit., Ejemplo 8, para. 20-25, ps. 625-27.

través del ejercicio de un modesto grado de capacidad de decisión fuera de la jurisdicción de mercado” (16).

Uno de los aspectos fundamentales que plantea este supuesto es determinar una retribución fija para actividades básicas de distribución y *marketing* (*baseline activities*), que es lo que trata de estandarizar la cantidad B del enfoque unificado del Pilar 1. Este tipo de distribuidores se caracterizan por desarrollar funciones rutinarias, no ser propietarios de intangibles e incurrir en riesgos limitados, lo cual posibilita acordar entre las jurisdicciones un modelo de retribución fija para calcular sus precios de transferencia.

III.2. Distribuidor obligado a desarrollar y ejecutar el plan de comercialización

En este caso el distribuidor está obligado a desarrollar y ejecutar el plan de comercialización. El distribuidor soporta los gastos de comercialización sin reembolso alguno y asume parte de los riesgos asociados a la actividad de comercialización. La propietaria legal de los intangibles de comercialización (nombre y marca comercial) no revisa ni aprueba el presupuesto ni el diseño del plan de comercialización. La única operación entre ambas empresas asociadas es la transferencia de los relojes de marca, siendo esa, la única remuneración del distribuidor por sus actividades de comercialización.

En este supuesto, el comercializador/distribuidor soporta los gastos y riesgos asociados a sus actividades de comercialización, los cuales son retribuidos por la casa matriz mediante una rebaja del precio de venta de los relojes. Luego de realizado el análisis de comparabilidad, se concluye que el rendimiento obtenido por el distribuidor es de plena competencia y sus actividades de comercialización, incluyendo los gastos de comercialización y riesgos asumidos, no son significativamente diferentes de los obtenidos por empresas

comercializadoras y distribuidoras independientes en operaciones no vinculadas comparables. Por lo tanto, se concluye que el aporte del distribuidor al valor de los intangibles de comercialización es adecuadamente compensado con la rebaja del precio de los relojes y no es necesario compensarlo de forma separada o adicional por su actividad de comercialización (17).

En este supuesto, el distribuidor no desempeña actividades básicas de distribución y *marketing* —retribuidas por la cantidad B— sino que es necesario establecer la forma de calcular la remuneración adicional de la cantidad C. De acuerdo con las Directrices, la rebaja del precio de los relojes es suficiente en este caso para compensar al distribuidor por la mejora y desarrollo de los intangibles de comercialización.

III.3. Distribuidor con mayores funciones de ampliación del mercado

A diferencia del caso anterior, el análisis de comparabilidad determina que el nivel de gastos de comercialización incurridos por el distribuidor en los primeros años de penetración del mercado excede con mucho los incurridos por empresas comercializadoras y distribuidoras independientes en operaciones no vinculadas comparables. Las mayores actividades de ampliación de mercado conllevan a que el distribuidor tenga márgenes de rendimientos significativamente inferiores a los obtenidos por empresas independientes comparables. Tanto la casa matriz como el distribuidor esperan que esas funciones adicionales generen mayores márgenes de rendimiento o un mayor volumen de venta de los productos.

Se concluye que el distribuidor no ha recibido una compensación adecuada con los márgenes obtenidos de la venta de los relojes de marca, por lo que es posible realizar un ajuste de precios de transferencia. El fundamento del ajuste es que el distribuidor ha llevado a cabo funciones, asumido riesgos significativamente mayores e incurrido

(16) OECD, “Public Consultation Document”, ob. cit., para. 35, p. 12.

(17) OCDE, “Directrices”, ob. cit., Ejemplo 9, para. 26-29, ps. 627-29.

en gastos que han contribuido al desarrollo de los intangibles de comercialización en la jurisdicción de mercado por los que no ha sido debidamente compensado en virtud de su contrato con el propietario legal.

Las alternativas del ajuste de precios de transferencia podrían ser i) reducir el precio de adquisición de los relojes; ii) distribuir entre la casa matriz y el distribuidor los beneficios residuales de la venta de los relojes teniendo en cuenta las aportaciones relativas de cada uno a la generación de renta y al valor de la marca comercial y el nombre comercial; o iii) compensar directamente al distribuidor por el exceso de gasto en comercialización que ha soportado por encima del nivel de gasto contraído por empresas independientes comparables, incluyendo margen de beneficio apropiado por las funciones y riesgos que esos gastos reflejan (18).

En este supuesto el distribuidor desempeña actividades que exceden las básicas de distribución y *marketing* por lo que, además, de la retribución fija de la cantidad B, debería calcularse la remuneración adicional de la cantidad C. Las Directrices brindan diversas alternativas para efectuar el ajuste de precios de transferencia correspondiente. De lo que trata la cantidad C del enfoque unificado es, justamente, acordar entre las jurisdicciones integrantes del Marco Inclusivo BEPS qué tipo de ajustes de precios de transferencia corresponde realizar para establecer la remuneración adicional que retribuye las funciones del distribuidor que exceden de las básicas.

III.4. Distribuidor obligado a desarrollar y ejecutar el plan de comercialización por un contrato a corto plazo y sin posibilidad de renovación

En este caso el distribuidor suscribe un contrato para la comercialización y distribución de los relojes en su mercado, por tres años y sin posibilidad de renovación, en el que no se prevé el pago de regalías.

El análisis de comparabilidad demuestra que las empresas independientes no hacen grandes inversiones en el desarrollo de la infraestructura de comercialización y distribución cuando concluyen contratos de comercialización y distribución a corto plazo sin posibilidad de renovación, puesto que la ampliación del mercado beneficiará a la propietaria legal de los intangibles de comercialización. En estas circunstancias, el distribuidor tiene derecho a una compensación por parte de la casa matriz, que puede ser una compensación por las funciones de ampliación de mercado que ha llevado a cabo, o una reducción en el precio pagado por los relojes (19).

En este supuesto el distribuidor también desempeña actividades que exceden las básicas de distribución y *marketing* (cantidad C). El hecho de que haya suscrito un contrato de corto plazo no renovable es el fundamento principal para que las Directrices concluyan que corresponde efectuar un ajuste de precios de transferencia.

III.5. Distribuidor obligado a pagar regalías

En este caso el distribuidor suscribe un contrato de comercialización y distribución exclusiva a largo plazo. Llegado el tercer año, cuando la marca está bien posicionada en la jurisdicción de mercado, el distribuidor y el propietario legal de los intangibles de comercialización celebran un contrato de licencia a largo plazo con efectos a partir del cuarto año, con una vigencia de cinco años y prorrogable por otros cinco años. El distribuidor se compromete a pagar regalías sobre las ventas brutas de todos los relojes que llevan la marca comercial. El precio pagado por el distribuidor por la compra de los relojes sigue siendo el mismo.

Se concluye que es razonable efectuar un ajuste de precios de transferencia para anular las regalías pagadas por el distribuidor. Estas regalías han reducido sistemáticamente los márgenes de beneficio del distri-

(18) OCDE, "Directrices", ob. cit., Ejemplo 10, para. 30-34, ps. 629-31.

(19) OCDE, "Directrices", ob. cit., Ejemplo 11, para. 35-38, ps. 631-32.

buidor en comparación con los obtenidos por empresas independientes comparables. La razón fundamental para anular las regalías es que —por lo general— no cabe esperar que en una operación de plena competencia un distribuidor pague regalías cuando no tenga un derecho sobre las marcas comerciales y activos intangibles similares distinto del derecho de uso de dicho activo intangible en la distribución del producto (20).

En este supuesto el distribuidor también desempeña actividades que exceden las básicas de distribución y *marketing* (cantidad C). El hecho de que el distribuidor deba pagar regalías sin tener un derecho sobre los intangibles de comercialización es suficiente para que las Directrices concluyan que corresponde efectuar un ajuste de precios de transferencia.

III.6. Distribuidor que realiza actividades de transformación y comercialización del producto

A diferencia de los supuestos anteriores, al final del tercer año el propietario legal deja de fabricar los relojes y subcontrata su fabricación a un tercero. A consecuencia de ello, el distribuidor importa los relojes sin marca directamente desde el fabricante y se encarga del proceso de transformación consistente en aplicar el nombre y logotipo y embalar los relojes antes de su venta al consumidor. Por consiguiente, el distribuidor y el propietario legal celebran un contrato de licencia a largo plazo que le otorga al distribuidor un derecho exclusivo para procesar, comercializar y distribuir en su jurisdicción relojes con la marca comercial a cambio del pago de regalías calculadas sobre las ventas brutas de la totalidad de dichos relojes.

El análisis de este caso requiere diferenciar dos períodos en función de los contratos que regían las relaciones entre las partes durante cada uno de ellos: i) años 1 a 3: contrato de distribución a largo pla-

zo; y ii) años 4 en adelante: contrato de licencia. En ambos casos, la importancia de las actividades de ampliación de mercado efectuadas por el distribuidor, que incluyen el control estratégico sobre ellas, evidencian que ha incurrido en gastos y asumido riesgos significativamente mayores que otras empresas independientes comparables. Esa mayor actividad de comercialización del distribuidor ha permitido a la multinacional incrementar las ventas o los márgenes de beneficios globales obtenidos de esas ventas en la jurisdicción del mercado. Esta circunstancia amerita un ajuste de precios de transferencia.

Respecto del primer período —al igual que en el caso c) analizado más arriba— el distribuidor no ha recibido una compensación adecuada con los márgenes obtenidos de la venta de los relojes de marca, por lo que es posible realizar un ajuste de precios de transferencia que contemple una reducción del precio de compra; o una compensación directa por parte del propietario legal.

Con relación al segundo período, el ajuste podría reducir las regalías pagadas por el distribuidor, en lugar del precio de adquisición de los relojes. Incluso se plantea la posibilidad, dependiendo de los hechos y circunstancias del caso, de que el distribuidor pueda tener derecho a recibir una compensación en relación con la renegociación del contrato al final del año 3, conforme las reglas de la Parte II del cap. IX de las Directrices (21).

IV. Conclusión

Todos los escenarios y las soluciones basadas en ajustes de precios de transferencia contemplados por las Directrices post-BEPS exponen las limitaciones de estas últimas frente a la asistencia de las nuevas tecnologías para desarrollar y mejorar los intangibles de comercialización en la jurisdicción de mercado. En efecto, el documento de consulta de principios de 2019

(20) OCDE, “Directrices”, ob. cit., Ejemplo 12, para. 39-41, ps. 632-33.

(21) OCDE, “Directrices”, ob. cit., Ejemplo 13, para. 42-45, ps. 633-35.

reconocía que “cuanto mayor es la información sobre el consumidor que puede ser recolectada, analizada y explotada remotamente a través del uso de tecnología digital, más fácil es evitar el ejercicio de cualquiera de las funciones DEMPE y de las funciones de gestión de riesgos relacionados en la jurisdicción de mercado según las reglas actuales que gobiernan la atribución de beneficios derivados de intangibles de comercialización” (22).

Esto quiere decir que aun cuando se haya previsto un tratamiento detallado de los activos intangibles en las Directrices post-BEPS, dicha regulación no resulta suficiente en materia de intangibles de comercialización cuando la decisión sobre la gestión de estos es tomada fuera de la jurisdicción de mercado gracias a las posibilidades brindadas por la tecnología digital. En otras palabras, las nuevas tecnologías —al posibilitar un conocimiento exhaustivo de los hábitos y preferencias de los usuarios en cada mercado— posibilitan prescindir de los distribuidores para la toma de las principales decisiones sobre el desarrollo y mejora de los intangibles de comercialización en esos mercados (23). En consecuencia, la

(22) OECD, “Public Consultation Document”, ob. cit., para. 39, p. 13.

(23) Cfr. LAIÚN, Fernanda, “Precios de transferencia: reglamentación de la reforma impositiva de diciembre de 2018”, IMP - Práctica Profesional 2019-XLV, p. 20 quien destaca que la nueva reglamentación de precios de transferencia en Argentina, al exigir que los cambios de método deban ser justificados en causas concretas, documentados y sostenidos en la realidad económica y en la coherencia entre contratos y funciones reales, “implica un desafío especialmente difícil en un país receptor de políticas y criterios definidos en casas matrices extranjeras a través de masters files diseñados para ser replicados sin mucho pensar. Y más aún, en estos años en los que el redoblamiento de esfuerzos de los fiscos de los países centrales nos trae políticas de reducción de la utilidad

retribución de los distribuidores queda limitada a la de un agente.

La propuesta de Estados Unidos sobre los intangibles de comercialización concentraba su atención en las administraciones tributarias que, disconformes con los exigüos márgenes de utilidad que les correspondían a los distribuidores con riesgos limitados por aplicación del principio del operador independiente, recurrían a interpretaciones singulares de dicho principio, por ejemplo, infiriendo la existencia de “transacciones internacionales”.

En definitiva, la característica principal del enfoque unificado del Pilar I que recepta la propuesta estadounidense es establecer una *expansión supervisada* de la potestad tributaria de las jurisdicciones de mercado respecto de los modelos de distribución —a través de las cantidades B y C— mediante mecanismos multilaterales de prevención y resolución de disputas. Ello demuestra la importancia de iniciativas de cooperación tributaria interadministrativa en materia de fiscalización de precios de transferencia que la OCDE ha venido desarrollando en los últimos años —como el *International Compliance Assurance Programme* (ICAP) implementado por el Foro sobre Administración Tributaria (FTA)— de las que dependerá buena parte del éxito de estas medidas (24).

asignada a los países distribuidores o terminales de los procesos de venta y prestación, protegiendo la utilidad asociada a los intangibles”.

(24) Para un análisis de esta cuestión ver, BRACCIA, Mariano F., “Cooperación tributaria interadministrativa: las mejores prácticas internacionales de fiscalización de precios de transferencia” en BRACCIA, Mariano F. (dir.), Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación internacional, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2018, ps. 269 y ss.

La improcedencia de la aplicación del principio de la realidad económica en un contrato de mutuo entre empresas vinculadas

Gabriela Figueroa (*)

El fallo que se estudia sienta un interesante precedente de doctrina jurisprudencial, en razón de que establece nuevamente los límites al uso y, a veces, al abuso que efectúa la AFIP de la aplicación del principio de realidad económica.

I. Introducción

La firma Transportadora de Energía SA (TESA, en adelante) interpone recurso directo ante la CS —por denegación de recurso extraordinario federal— en contra de la sentencia de la Sala II de la CNFed. Cont. Adm. que confirma parcialmente la resolución emitida por la Sala C del TFNac.

El ajuste impositivo efectuado por AFIP (DGI) que origina la controversia, radicó en la impugnación de ciertas deducciones practicadas por la firma actora en concepto de diferencias de cambio e intereses con relación a los pagos de intereses y devoluciones de capital generados por unos contratos de mutuo en dólares estadounidenses, que celebró en el año 2001 con Companhia de Interconexao Energética SA (CIEN, en adelante), firma constituida en la República Federativa de Brasil.

En su exposición, la actora afirma que la sentencia de cámara, con sustento en el principio de realidad económica, procede a convalidar una indebida recalificación del contrato que liga a TESA con CIEN, sin ponderar una serie de elementos que surgieron como consecuencia de la crisis económica

por la que atravesó la Argentina y que afectaron seriamente a TESA, junto con la intervención estatal en el mercado de la energía eléctrica, impidiéndole cumplir tempestivamente con las obligaciones asumidas.

La CS (1), con sustento en el Dictamen emitido por la Procuración General, desestimó el ajuste de AFIP haciendo lugar al recurso, declarando admisible el extraordinario y revocando la sentencia de Cámara, sobre la base de las consideraciones que serán expuestas en el presente artículo.

II. La sentencia

Como punto de partida, es procedente destacar que TESA es una empresa constituida en la República Argentina, cuyo capital social en un 99,99% pertenece a CIEN, constituida en Brasil. Las mencionadas firmas suscribieron dos contratos de mutuo, en virtud de los cuales TESA obtuvo de CIEN las sumas de USD 1.500.000 el 23/05/2001 y de USD 28.800.318 el 10/07/2001, fondos que tenían como destino la construcción de la línea de interconexión de transporte de energía eléctrica y a su operación y mantenimiento. En fecha 28/12/2001 se efectuó una cancelación parcial del préstamo

(*) Abogada especialista en Tributación en el Departamento Contencioso Tributario del Estudio Bertazza, Nicolini, Corti & Asociados.

(1) CS, "Transportadora de Energía S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", 26/12/2019.

y hubo negociaciones entre las partes a los fines de renegociar los remanentes adeudados, configurados mediante adendas de los respectivos contratos.

El ajuste efectuado por el fisco se sustentaba en los siguientes argumentos:

- Que TESA, al ser dominada en 99,99% por CIEN carecía de interés contrapuesto, por lo que su voluntad estaría dominada por su controlante.

- Que ningún operador independiente hubiera prestado desde el exterior tales sumas a una empresa con un capital social tan exiguo —teniendo presente que el capital social de TESA ascendía al mínimo legal, es decir \$ 12.000— ni hubiera estado dispuesto a financiar en tantas oportunidades esa deuda sin exigir su ejecución ante la falta de pago.

- Que la devolución de las sumas quedaba supeditada al éxito del giro comercial de TESA.

Con apoyo en las mencionadas consideraciones, la AFIP-DGI analiza la voluntad de la partes y afirma que CIEN no tuvo la voluntad de exigir el pago de las acreencias, y a su vez, que TESA careció —en todo momento— de la voluntad de pagar las sumas de dinero mencionadas, las que solicitadas a título de préstamos, en los hechos y por aplicación del principio de la realidad económica consagrado en los arts. 1° y 2° de la ley 11.683, debían caracterizarse como aportes de capital.

Adentrándose al análisis del caso, la Procuración sostiene que el ajuste efectuado en esos términos no puede prosperar, considerándolo abiertamente forzado y esgrimiendo una serie de obstáculos que le impiden coincidir, no solo con los supuestos invocados por la AFIP-DGI, sino también con lo convalidado por el Tribunal Fiscal y la Cámara de Apelaciones.

En primer lugar, destaca que el fisco se equivoca al sustentar la pretendida recalificación de los contratos de mutuo en

supuestos aportes de capital, fundado exclusivamente en el atraso de los pagos en que incurrió la empresa mutuaría. Desacredita esa recalificación, arguyendo que del mero incumplimiento de un acuerdo no se puede derivar sin más una mutación en la naturaleza jurídica de un instituto, ya que ello importaría dejar librada la sustancia jurídica de todo acto a lo que pudiera suceder a la postre, es decir supeditando toda conclusión a lo que los hechos ulteriores determinasen.

Por otra parte —continúa— esto es fundamental para descalificar la sentencia apelada, pues observa que tanto el fisco primero como el Tribunal Fiscal luego y finalmente la Cámara, clausuraron toda posibilidad de que la actora llevase a cabo una serie de medidas probatorias, fundamentalmente la prueba pericial contable. Tales diligencias estaban orientadas a dilucidar las razones del incumplimiento, las que dicha parte fundó en los siguientes hechos: a) la crisis económica desatada a finales del año 2001; b) la consecuente devaluación de la moneda; c) y también la modificación de las condiciones del negocio que había encarado.

Expone que, en el considerando VII de la sentencia recurrida se indica que, si bien la actora aportó prueba documental, de ella no se desprendería necesariamente que hubieran ocurrido los efectos económicos que explicarían las causas de la falta de pago oportuno del crédito tomado, para lo cual hubiera sido necesario llevar a cabo otras medidas probatorias. Es decir, se achaca a la actora la negligencia respecto de la tarea de probanza, que propuesta oportunamente por ella, el propio juzgador le denegó.

En razón de ello, la Procuración General advierte que la sentencia expone una palmaria arbitrariedad, puesto que tras privar a la actora de la posibilidad de demostrar los hechos en que fundaba la falta de pago tempestiva de la deuda contraída, le recrimina —precisamente— que no acreditó ese hecho, y seguidamente, se procede a recalificar el contrato por aplicación de la doctrina de la realidad económica, basándose en

el incumplimiento contractual y atribuyendo una voluntad inicial de incumplir.

En suma, el Dictamen concluye categóricamente que los hechos tomados en cuenta por el fisco nacional no permiten, sin más ni más, recalificar un contrato de mutuo en uno de aporte de capital. En efecto, y a modo de simple ejemplificación, procede a señalar los puntos que se erigen como valedores que impiden aplicar, al caso bajo análisis, el principio de la realidad económica como lo pretendió la DGI.

Así, en primer lugar, explica que se ha omitido tomar en cuenta las cancelaciones parciales de capital realizadas por TESA, las que ponen de manifiesto la voluntad de cumplimiento del deudor.

En segundo lugar, y en forma concomitante con lo anterior, advierte que se ha desestimado el valor cancelatorio del pago de los intereses que TESA alegó haber realizado por medio de su capitalización. Para ello, el fisco alega que de acuerdo con el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, debe existir una real puesta a disposición de tales fondos para CIEN. Sin embargo, esa afirmación omite el hecho de que CIEN es controlante del 99,99% de las acciones de TESA, por lo cual no se advierte óbice para que aquella elija el momento en que podrá hacerse con las acciones que quedaron a su disposición al tiempo de ser emitidas, al estar en manos de su propia controlada.

Como tercer punto, se debe consignar que el fisco ha privado de toda relevancia al hecho de que, precisamente por tratarse de dos empresas fuertemente vinculadas entre sí, se han respetado todos los lineamientos legales a fin de evitar la aplicación de normas correctivas de estas situaciones, las que básicamente, buscan evitar el fraude fiscal. De esta manera, los contratos fueron celebrados atendiendo las pautas relativas a la independencia de las partes y las normas que regulan el problema de la infra capitalización. En ese sentido, cabe recalcar que el fisco nunca cuestionó el accionar de ambas firmas desde esta perspectiva de las

normas antifraude, demostrando un análisis parcial del caso.

En cuarto término, el fisco apoyó su ajuste en la aseveración de que se trata de un aporte de capital puesto que nadie hubiera prestado a TESA en las condiciones en que lo hizo CIEN, debido a que su capital social era el mínimo (\$ 12.000). La Procuración desacredita ese argumento, pues sostiene que, en la realidad de los hechos, TESA alegó haber recibido un préstamo de parte del Banco Interamericano de Desarrollo por USD 40.000.000 durante el 2001 y 2002, el cual no fue objeto de ajuste ni de consideración alguna. Este hecho no fue desmentido ni cuestionado por el Fisco. Por otra parte, es claro que el capital social no se erige necesariamente como el único índice de solvencia o capacidad de pago de una entidad, ya que para ello ha de tomarse en consideración también la cifra de su patrimonio neto, o bien la proporción entre activos corrientes y no corrientes, p. ej.

Arribando a este punto del análisis, la Procuración recuerda que el principio de la realidad económica, previsto en los arts. 1° y 2° de la ley de rito fiscal, ha sido tratado en reiteradas ocasiones por V.E. y para la aplicación del instituto se requiere que existan motivos serios por los cuales quepa dejar de lado la configuración de un determinado negocio jurídico para reencuadrarlo en aquel otro que mejor se adecue a la sustancia económica del asunto o a la auténtica intención jurídica de las partes intervinientes, circunstancias que afirma, no se hallan en la presente caso.

En suma, el Dictamen pregonó que los argumentos que intentan sustentar la 'falta de intención de devolución de los fondos' o la 'vocación de permanencia' de ellos en el patrimonio de TESA se asientan en afirmaciones de la AFIP (DGI) sin respaldo suficiente en documentos, dichos o hechos comprobados de las partes.

Sobre tales consideraciones, la Procuración General considera que la sentencia apelada luce desprovista de apoyo y encuadra en los cánones de la inveterada doc-

trina de V.E. sobre la arbitrariedad de las decisiones judiciales que no resultan de la subsunción de los hechos de la causa en las normas que les resulten aplicables. Por ello, aconseja hacer lugar al recurso directo, declarando formalmente admisible el recurso extraordinario, revocando la sentencia apelada. El dictamen es tomado por la Corte que hace suyos los argumentos, revocando la sentencia apelada, en los términos de dictaminado por la Procuradora Dra. Laura Monti.

III. El comentario

El fallo bajo análisis sienta un interesante precedente de doctrina jurisprudencial, en razón que sienta nuevamente y con atinado criterio, los límites al uso —y a veces, abuso— que efectúa la AFIP de la aplicación del principio de realidad económica.

Nótese que la Procuración, en varios pasajes de su Dictamen, señala que el fisco nacional forzosamente pretendió virar la naturaleza del negocio jurídico concretado entre las partes, so pretexto de la realidad económica, la que paradójicamente deja fuera de toda consideración, pues no analizó acabadamente el contexto en que se celebraron los mutuos entre las vinculadas y el acaecimiento de los acontecimientos posteriores que dificultaron su cumplimiento.

En ese sentido, cabe recordar que la realidad económica es un principio que rige la interpretación en el ámbito de la tributación, el que nos permite indagar los hechos y su relación con las figuras jurídicas empleadas por las partes, consagrándose la prevalencia del sustrato económico subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por las partes intervinientes en el negocio; es en definitiva otorgar preeminencia a la intención empírica (situación de hecho) por sobre la intención jurídica (situación de derecho) (2).

En consecuencia, cuando el contribuyente comete un abuso de la figura jurídica

buscando disfrazar el verdadero negocio de fondo, el juez administrativo o judicial, tiene la potestad de desarrollar consideraciones económicas para la exegesis de la ley tributaria y para el encuadre del caso concreto. Es claro que, lo crucial a tal efecto es que se analicen los hechos de fondo, que evidencian una intencionalidad distinta de la concretada materialmente por las partes.

Sobre el instituto, doctrina calificada ha esgrimido que la seductora formula que permite prescindir de las apariencias jurídicas para buscar la “realidad de las cosas” o “la realidad económica” ha sido aplicada con frecuencia en los últimos tiempos, y si bien es fructífera, es claro que debe utilizarse con mucha discreción, pues no constituye un método normal de interpretación sino de excepción, para resolver situaciones de evidente abuso del derecho (3).

Por lo expuesto, estamos ante un fallo que sienta doctrina de valoración, en tanto busca encauzar el erróneo uso que la administración fiscal efectúa del principio de la realidad económica. La discusión no es nueva, pues se ha advertido desde siempre que la necesidad de prevenir o corregir conductas desviadas no debería traer aparejado excesos de calificación que dieran por resultado la extensión impropia del hecho imponible. Pero, la disponibilidad de la herramienta para el común de los funcionarios administrativos, normalmente inclinados hacia la visión recaudatoria, condujo en la práctica, a desnaturalizar la fórmula legal que deriva de la conjunción de los arts. 1° y 2° de la ley 11683, tal como ocurre en el caso de la firma Transportadora de Energía SA.

Claro está que —bien entendido— el principio de la realidad económica es de gran ayuda al momento de evaluar el comportamiento de los contribuyentes. Ahora bien, en el caso bajo análisis, es patente que el fisco utiliza infundadamente esa herramienta interpretativa, sin ponderar todos

(2) “Ley 11683 de Procedimiento Tributario Comentada”, p. 8, Ed. La Ley, ed. 2019.

(3) GIULIANI FONROUGE, Carlos Maria, “Derecho Financiero”, Ed. De Palma, 5° Edición.

los hechos, conf. fue precisado en el Dictamen de la Procuración General.

En ese orden de ideas, cabe recordar que la CS tuvo reiteradas oportunidades de pronunciarse sobre el alcance y los límites a la aplicación del principio de la realidad económica, en los siguientes términos: “Que, en efecto, si bien el mencionado principio de la realidad económica —expresado en el art. 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998)— faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar ‘la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos’ (art. 2° cit., *in fine*), dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, ‘debe darse prioridad a las estructu-

ras jurídicas utilizadas por los particulares’, como bien lo señaló el Tribunal Fiscal en su sentencia (confr., en similar sentido, Fallos: 328:130 y 329:1812)” (4).

En el caso de TESA, como acertadamente lo dictaminó la Procuración, son muchos los hechos que el fisco no ponderó al momento de cuestionar la intencionalidad de las empresas vinculadas en la suscripción de los mutuos, que *a posteriori* generaron las deducciones impugnadas y el ajuste, esgrimiendo caprichosamente que no se trataba de préstamos *per se*, sustentado única y exclusivamente en la falta de cumplimiento de la mutuaría.

Concluyendo, la doctrina sentada en el fallo que se comenta es ponderable en tanto se reiteran nuevamente, los límites y la estrictez en la aplicación del principio de la realidad económica, asumiendo el Superior Tribunal de Justicia su rol, sentando valladares al arbitrario actuar del fisco nacional que pretende hacer un uso cuasi discrecional del principio de la realidad económica.

(4) CS, “Consorcio de Empresas Mendocinas Potrerillos SA (TF 24.929-I) c/DGI”, 31/10/2017.

Thomson Reuters

APLICACIÓN PRÁCTICA

Thomson Reuters

Aspectos controvertidos de la renta financiera. Período fiscal 2019

Matías Rodríguez Palermo^(*)

En este artículo se analizan los aspectos más controvertidos y sobresalientes referidos a la "renta financiera", tanto de fuente argentina como de fuente extranjera.

I. Haciendo un poco de historia

El año 2017 nos despedía con la publicación de la ley 27.430 (BO 29/12/2017), conocida como "Reforma Tributaria", que realizó modificaciones en las leyes de los principales tributos nacionales como ser el Impuesto a las Ganancias, Valor Agregado, Procedimiento, Penal Tributario, Régimen Simplificado, etc. Sin embargo, uno de los aspectos que más impacto generó en los tributaristas y en los contribuyentes fueron los referidos a la gravabilidad de la "renta financiera". Sin entrar en discusiones políticas, desde algunos partidos políticos apoyaron la idea de "gravar la renta financiera" haciendo hincapié en que muchos contribuyentes debían tributar el impuesto a las ganancias por las rentas obtenidas en los mercados de capitales, sin embargo, las exenciones vigentes hasta dicha fecha establecían lo contrario.

En primer lugar, cabe aclarar que las rentas obtenidas por los sujetos empresa alcanzan a todos los resultados que obtengan, estando incluidas las rentas financieras, la falacia de que ningún sujeto tributaba el impuesto a las ganancias por tales resultados comienza a derrumbarse. Continuemos repasando el tratamiento de los resultados financieros en cabeza de las personas físicas: los resultados de fuente extranjera estaban todos gravados por el tributo, excepto por aquellos alcanzados por convenios para evitar la doble imposición, como por ej., Brasil.

En lo que respecta a las rentas argentinas estaban exentas la mayor parte de los resultados obtenidos por intereses o compra venta de obligaciones negociables, títulos públicos, acciones, fideicomisos financieros, fondos comunes de inversión en la medida que se realizaran en mercados autorizados por la CNV; los dividendos tenían el carácter de no computables.

Pasando en limpio, la gravabilidad de la "renta financiera" tuvo lugar mediante la eliminación de las exenciones de los activos mencionados anteriormente (excepto acciones operadas en CNV) e incorporando 6 artículos a continuación del ex art. 90 de la LIG bajo el apartado de "Impuesto Cedular".

- 90.1: Alícuotas Rendimientos / Intereses.
- 90.2: Tratamiento intereses - Determinación de resultados.
- 90.3: Alícuotas Dividendos.
- 90.4: Alícuotas / Determinación de Resultados de Compra/Venta: Acciones, Títulos Públicos, ON, FCI etc.
- 90.5: Deducción Especial.
- 90.6: Alícuota Compra/Venta Inmuebles.

En lo referido a fuente extranjera, la ley estableció que las pautas fijadas en el art. 90.2 también son de aplicación para las rentas de dicha fuente. Sin embargo la modificación más importante tuvo lugar en lo que respecta a la determinación de los resultados de fuente extranjera en moneda dura; tal cri-

(*) Integrante del Estudio Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados.

terio fue receptado en el art. 75 ley 27.430, incorporando a continuación del por entonces art. 145: “A efectos de la determinación de la ganancia por la enajenación de bienes comprendidos en esta categoría, los costos o inversiones oportunamente efectuados así como las actualizaciones que fueran aplicables en virtud de lo establecido por las disposiciones de la jurisdicción respectiva, expresados en la moneda del país en que se hubiesen encontrado situados, colocados o utilizados económicamente los bienes, deberán convertirse al tipo de cambio vendedor que considera el art. 158, correspondiente a la fecha en que se produzca su enajenación”.

II. El futuro ya llegó, llegó como vos no lo esperabas

La intención de la ley 27.430 de aumentar la recaudación a través de la imposición de las rentas financieras locales no tuvo éxito, ya que debido a la baja sustancial de las cotizaciones de los títulos públicos argentinos se publicó el dec. 1170/2018 (BO 27/12/2018) el cual brindaba a los contribuyentes la opción de “afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2018 al costo computable del título u obligación que los generó, en cuyo caso el mencionado costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento afectado”. Opción que la mayoría de los contribuyentes ejerció, por lo cual la Administración Federal no logró recaudar gravando los intereses y tampoco por los resultados de compra venta, ya que la mayoría de las operaciones generaron quebrantos.

Cabe aclarar que la determinación de tales resultados (aun en el supuesto de pérdidas), de acuerdo con lo establecido por el nuevo impuesto cedular, aumentó la complejidad de las declaraciones juradas, motivo de queja de los profesionales en ciencias económicas que fueron manifestadas en distintas oportunidades

III. Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública. Ley 27.541

Nuevamente un diciembre agitado, el 23/12/2019 se publicó la ley 27.541 conoci-

da como Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia, si bien esta modificó varios aspectos de la Ley del Impuesto a las Ganancias, las principales modificaciones se vieron reflejadas en la “renta financiera” nuevamente.

Analicemos cada una de ellas:

- *Modificación / Restauración de exenciones:*

Art. 33, ley 27.541: “Sustitúyese el inc. h) del art. 26 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 2019), por el siguiente:

“h) Los intereses originados por los siguientes depósitos efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras normado por la ley 21.526 y sus modificaciones: en caja de ahorro, cuentas especiales de ahorro, a plazo fijo en moneda nacional y los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público, conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva. A efectos de la presente exención, se restablece la vigencia de las normas derogadas por los incs. b), c) y d) del art. 81 de la ley 27.430, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el art. 109 de la ley del impuesto para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país.

“Quedan excluidos de esta exención los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste”.

Del análisis del art. 33 se desprende que se restablece la exención de los intereses originados por las colocaciones a plazo fijo en pesos. Esta no incluye a los plazos fijos en dólares ni con cláusula de ajuste. Asimismo, se restablecen las exenciones derogadas por la ley 27.430 en su art. 81 incs. b) c) y d).

b) Obligaciones Negociables y Títulos Públicos.

c) Fondos comunes de Inversión.

d) Fideicomisos.

Las mencionadas exenciones aplican en la medida en que los respectivos títulos fueran emitidos por oferta pública.

Si bien las versiones que circularon por el parlamento e incluso avaladas por la administración federal en medios periodísticos indicaban que el restablecimiento de las mencionadas exenciones tenía vigencia para los ejercicios fiscales 2020 y posteriores, el texto finalmente publicado en el boletín oficial no receptó tal intención, ya que como bien sabemos las leyes tienen vigencia a partir del octavo día de su publicación, excepto que esta establezca una vigencia distinta. La ley 27.541 en su art. 87 establece: "La presente ley comenzará a regir a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina" excepto para los artículos que tengan una vigencia específica. Entonces el art. 33 al no disponer una vigencia distinta a la general de la ley entró en vigencia al día siguiente de la publicación y por ser el impuesto a las ganancias un tributo de ejercicio anual, las exenciones son de aplicación para todo el periodo fiscal 2019.

El organismo fiscal se encargó de aclarar tal cuestión a través del conocido ABC de preguntas frecuentes en su ID 25310502. "Por ello en este caso como la ley 27.541 dice que entra a regir desde el día de su publicación en el BO, la misma rige desde el 23/12/2019".

Sin embargo, de forma controvertida la mencionada ley en su art. 47 dispone la posibilidad de imputar al costo de los títulos públicos y obligaciones negociables, tal como sucedió en el periodo fiscal 2018, los intereses percibidos de la misma forma que lo establecía el art. 95 del dec. 1170/2018. Esta dispensa por parte del legislador se contrapone con el restablecimiento de la exención para el mismo periodo fiscal; sin embargo, al día de la fecha hasta la propia Administración Federal en su sitio web e incluso en los aplicativos ya publicados convalidó el restablecimiento de las exenciones mencionadas anteriormente para el periodo fiscal 2019.

- Derogación parcial del impuesto cedular

Si hasta ahora hemos tenido un escenario poco claro, el art. 32 de la ley bajo análisis complicó aún más las cosas, porque establece: "Deróganse el art. 95 y el art. 96 en la parte correspondiente a las ganancias que encuadren en el Capítulo II del Título IV, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 2019) a partir del periodo fiscal 2020" (el destacado es propio).

En primer lugar, se derogan los arts. 95 y 96 los cuales según el nuevo articulado ordenado por el dec. 824/2019 son los referidos a:

Art. 95: Alícuotas Rendimientos

- a) Pesos: 5%
- b) Dólares o c. cláusula de ajuste: 15%

Art. 96: Tratamiento Intereses / Determinación de Resultados

a) Excepción al criterio de percibido, respecto de plazos de pagos mayores a un año.

b) Cupón corrido: Opción de:

- Disminuir del próximo cobro de intereses.
- Considerarlo mayor costo.

c) Adquisiciones bajo la par de títulos u obligaciones emitidos bajo la par.

Tratamiento de intereses respecto de la diferencia entre el valor pagado bajo la par (neto de intereses corridos) y el valor nominal residual en función de su devengamiento en cada año fiscal hasta la amortización total o venta

d) Adquisiciones sobre la par de títulos u obligaciones: Opción de:

- Tratamiento de intereses respecto de la diferencia entre el valor pagado sobre la par (neto de intereses corridos) y el valor nominal residual en función de su devengamiento en cada año fiscal hasta la amortización total o venta.

- Considerarlo Mayor Costo.

Nótese que, si bien el restablecimiento de las exenciones tiene vigencia para el período fiscal 2019, la derogación de los arts. 95 y 96 como bien el art. 32 lo expresa es de aplicación para el período fiscal 2020 y posteriores, entonces vayamos a un ejemplo para entenderlo mejor: los intereses de un plazo fijo en pesos para el período fiscal 2019 estarán exentos; ahora, si este es colocado en moneda extranjera estará gravado por el impuesto cedular (ya que la derogación del art. 95 opera a partir del período fiscal 2020) a la alícuota del 15%, pero para los años 2020 y posteriores al no estar alcanzado por la alícuota cedular tributara a la escala general (5% al 35%); mismo tratamiento tendrán aquellos plazos fijos con cláusula de ajuste.

Ahora bien, las derogaciones antes comentadas aplican únicamente “en la parte correspondiente a las ganancias que encuadren en el Capítulo II del Título IV” por lo cual, los resultados de fuente extranjera

seguirán determinándose de acuerdo con lo establecido por los mencionados artículos.

IV. Comentarios finales

Como vimos anteriormente, la intención de aumentar la recaudación tributaria a través de la imposición sobre las rentas financieras de fuente argentina no tuvo éxito, ya sea por su escasa significación en la recaudación total de la administración, por el comportamiento de los precios de los activos, o por las dispensas autorizadas por el poder ejecutivo al permitir la deducción de los intereses del costo computable.

La ley 27.541 nos posiciona en un escenario similar al anterior al de la publicación de la ley 27.430 restableciendo exenciones; o obstante hay que destacar que el impuesto cedular sigue vigente por ej. para determinadas operaciones y aquellas rentas que estaban gravadas a las alícuotas cedulares establecidas en el art. 95 derogado a partir del período fiscal 2020 tributará a la alícuota general.

Régimen opcional de anticipos en los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales

María Cecilia Signanini^(*)

Roque T. Claramunt^(**)

En el contexto actual, donde gran parte de los contribuyentes están sufriendo los embates de la pandemia del COVID-19, es importante recordar el procedimiento del régimen opcional de anticipo de impuestos, ya que este cobra virtualidad cuando el contribuyente estima que la suma a ingresar por anticipos podrá superar el importe definitivo de la obligación.

I. Introducción

En materia de anticipos de impuestos debemos recordar que la ley 11.683 otorga a la AFIP la facultad de exigirlos y a dictar las normas complementarias, en especial, relativas a bases de cálculo, cómputo e índices aplicables, plazos y fechas de vencimiento, actualización y requisitos a cubrir por los contribuyentes.

Los anticipos constituyen el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan y pueden ser reclamados hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior.

La exigencia de anticipos por parte del Fisco Nacional reposa en la presunción de que la capacidad contributiva del período fiscal anterior se traslada al siguiente.

Si bien son obligaciones jurídicamente independientes desde el punto de vista procesal, desde el punto de vista material

deben tener vinculación con el impuesto y no deberían exceder la cuantía de este.

II. Impuesto a las ganancias

II.1. Procedencia

Tanto el régimen general de anticipos como el régimen opcional en materia de impuesto a las ganancias se encuentran regidos por la res. gral. (AFIP) 4034/2017.

Tal como mencionamos en el punto anterior, la exigencia de los anticipos de parte del fisco reposa en la presunción de que la capacidad contributiva se traslada de un ejercicio al siguiente.

Ahora bien, ante situaciones donde los sujetos pasivos tienen elementos certeros para sostener que esa presunción no resulta correcta pueden recurrir al régimen opcional, tal como ocurre en el contexto actual donde gran parte de los contribuyentes están sufriendo los embates de la pandemia del COVID-19.

Es decir, el régimen opcional cobra virtualidad cuando el contribuyente estima que la suma a ingresar por anticipos —calculados sobre la base de la obligación tributaria del período fiscal anterior— podrá superar el importe definitivo de la obligación.

(*) Integrante del Departamento Tributario en el Estudio Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados.

(**) Integrante del estudio Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados.

Al efectuar la solicitud de reducción de anticipos el contribuyente podrá efectuar los pagos a cuenta por un monto equivalente al resultante de la estimación practicada.

II.2. Oportunidad

La interposición de la solicitud de reducción de anticipos podrá ser efectuada por:

- Personas humanas y sucesiones indivisas: a partir del 3º, inclusive.
- Restantes sujetos: a partir del 5º anticipo, inclusive.

Sin perjuicio de ello, la opción podrá ejercerse a partir del primer anticipo cuando se considere que la suma total a ingresar en tal concepto, por el régimen general, *superará en más del 40%*, el importe estimado de la obligación del período fiscal al cual es imputable.

II.3. Requisitos

La res. gral. (AFIP) 4034/2017 enumera una serie de requisitos que deben ser cumplidos por el contribuyente a fin de que estos puedan ingresar al sistema la solicitud de reducción de anticipos. Estos son los que se detallan a continuación.

- Poseer CUIT con estado administrativo activo sin limitaciones.
- Constituir y/o mantener el Domicilio Fiscal Electrónico.
- No tener presentada una solicitud de reducción de anticipos del mismo impuesto y período *dentro del plazo de 45 días corridos*.
- No registrar falta de presentación de *declaraciones juradas determinativas y/o informativas del impuesto a las ganancias*, con vencimiento desde el primer día del mes de enero del año anterior a la fecha de la solicitud.

Este último punto resulta de fundamental importancia motivo por el cual haremos una mención especial en el punto 2.5 a continuación.

II.4. Procedimiento y metodología

El contribuyente deberá ingresar al servicio “Sistema de Cuentas Tributarias” con clave fiscal con nivel de seguridad 3 como mínimo.

Luego deberá seleccionar la opción “Reducción de Anticipos” y consignar:

- Impuesto.
- Período fiscal.
- Base de cálculo proyectada.

Cabe aclarar que la estimación deberá efectuarse conforme a la metodología de cálculo de los respectivos anticipos en lo referente a:

- Base de cálculo que se proyecta.
- Número de anticipos.
- Alícuotas o porcentajes aplicables.
- Fechas de vencimiento.

Las obligaciones indicadas deberán cumplirse hasta la fecha de vencimiento fijada para el ingreso del anticipo en el cual se ejerce la opción.

Recordamos que cuando no se cumpla alguno de los requisitos el sistema no aceptará la presentación y mostrará un mensaje con el motivo del rechazo.

Si el ingreso del trámite es aceptado por el sistema, este emitirá un formulario F. 1154 como acuse de recibo de la transacción efectuada. En tal caso, el contribuyente deberá abonar el importe del anticipo que resulte de la estimación practicada, mediante transferencia electrónica de fondos.

Si ingresado el trámite la solicitud es posteriormente denegada el responsable podrá interponer el recurso del art. 74 del dec. 1397.

II.5. Evaluación de la solicitud

Una vez ingresada la solicitud, el fisco la evaluará en forma *sistémica* considerando:

- Distintos aspectos del cumplimiento fiscal de los responsables.

- La categoría SIPER asignada.

- La cuantía de la reducción solicitada.

- Si existen pedidos de disminución de monto de anticipos anteriores.

Respecto de este punto cabe mencionar que, en la práctica, el fisco evalúa los “distintos aspectos del cumplimiento fiscal de los responsables” conjuntamente con los requisitos mencionados en el punto II.3 precedente. Sobre el particular, hemos podido corroborar que cuando el contribuyente adeuda declaraciones juradas determinativas y/o informativas de otros impuestos (p. ej.: IVA, CITI) el sistema no admite siquiera el ingreso de la solicitud.

No obstante lo anteriormente mencionado, si el contribuyente cumplió con los requisitos y sorteó el control sistémico, el fisco podrá igualmente requerirle adicionalmente elementos de valoración y documentación que estime necesarios a los fines de considerar la procedencia de la solicitud respectiva.

En tal caso, el requerimiento será cursado al domicilio fiscal electrónico y su incumplimiento traerá aparejado el archivo de la solicitud. Recordamos que, de contestarse el requerimiento, el fisco deberá dictar resolución dentro de los 60 días corridos la cual también será notificada al domicilio fiscal electrónico.

II.6. Efectos

Una vez ejercida la opción, será registrada en el sistema disminuyendo la totalidad de los anticipos del período fiscal de que se trate.

La opción tendrá efecto a partir del primer anticipo que venza con posterioridad a haberse efectuado su ejercicio.

La denegatoria de la opción por parte de este organismo dará lugar al ingreso de los anticipos impagos y sus respectivos intereses. De encontrarse presentada la decla-

ración jurada del período se calcularán los intereses que correspondan.

El ingreso de un anticipo “reducido” implicará, automáticamente, el ejercicio de la opción con relación a la totalidad de ellos.

El importe ingresado en exceso (régimen gral. vs. régimen opcional) se imputará a los anticipos a vencer y, de subsistir un saldo, al monto del tributo que resulte en la correspondiente declaración jurada.

Debemos recordar que en el caso de existir anticipos vencidos no ingresados al momento del ejercicio de la opción el contribuyente deberá abonar el anticipo resultante del régimen opcional pero los intereses adeudados deberán ser ingresados sobre la base de los anticipos correspondientes de acuerdo con el régimen general.

III. Bienes personales

En materia de impuesto sobre los bienes personales el régimen de anticipos se encuentra normado por la res. gral. (AFIP) 2151/2006.

Si bien en términos generales aplican las mismas consideraciones que para el impuesto a las ganancias respecto de la procedencia, oportunidad, procedimiento y metodología, efectos y requerimiento de información adicional, en el caso del impuesto sobre los bienes personales la norma no establece la necesidad del cumplimiento de requisitos previos, así como tampoco precisa la manera en la cual la solicitud será evaluada una vez que haya sido efectuada.

En cuanto al requerimiento de información adicional, la norma establece que podrá ser efectuado por el fisco dentro de los 10 días hábiles administrativos de ingresada la solicitud de reducción. Sin perjuicio de ello, no establece plazo para su resolución como sí lo hace la RG 4034.

IV. Comentarios finales

A modo de conclusión quisiéramos hacer hincapié en algunos puntos que consideramos de especial relevancia:

- Las diferencias de anticipos ingresados respecto obligación final o anticipo según régimen general, el que fuera menor, generan la obligación pago de los intereses resarcitorios.

- Es de suma importancia el cumplimiento de los requisitos previos, así como también el cumplimiento de obligaciones fiscales en general (impuesto a las ganancias).

- La presentación de la solicitud y obtención del ticket acuse de recibo *no* implica la aprobación del trámite.

- El estado de la solicitud se podrá chequear a través del servicio “Sistema Cuen-

tas Tributarias” - “Consultas” - “Estado de Transacciones”.

- La aprobación, denegatoria y requerimiento de información adicional serán comunicados al domicilio fiscal electrónico del contribuyente.

- Es fundamental conservar los papeles de trabajo de la estimación en archivo a disposición del fisco.

- Tal como lo prevé la normativa —y efectivamente como ocurre en la práctica—, *no* es posible solicitar la reducción de los anticipos una vez que ya ha vencido la totalidad de estos.

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Thomson Reuters

Claves jurisprudenciales

Ana I. Do Nizza (*)

I. Impuesto a las ganancias

1.1. Compra apalancada de empresas o leveraged buyout. Impugnación de la deducción de diferencias de cambio emergentes de pasivos contraídos para la adquisición de paquetes accionarios de empresas con las cuales posteriormente se fusiona por la vía de la absorción

Cuando la operatoria realizada por el contribuyente resultó habitual de su giro comercial y los gastos de financiación en los que ha incurrido son inherentes al giro del negocio en los términos del art. 87, inc. a) de la ley del impuesto, estos resultan plenamente deducibles, por resultar gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente de ganancias, que es la sociedad, pues son llevados por esta atendiendo a las finalidades de cumplimiento de su objeto social.

CNFed. Cont. Adm., Sala II, “Funarg SRL c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia de fecha 26 de mayo 2020.

Hechos: Funarg era una empresa que desarrollaba como actividad principal la prestación de servicios fúnebres y velatorios, así como la comercialización de bienes relacionados con la actividad funeraria o relativa a cementerios y a la organización y administración de dichas actividades. Su objeto social, asimismo, la habilitaba a realizar actos de inversión mediante la constitución, adquisición o participación en otras sociedades.

En el año 1998 Funarg (anteriormente denominada Stewart Argentina SRL) adquirió de Pastoral SA la totalidad de las accio-

nes que esta poseía en Parque Ceremonial Cementerio Privado SA (60% del capital accionario) y Del Lugar (99% del capital accionario). Asimismo, ese año adquirió de Stewart Global Services Inc. el restante porcentaje faltante para constituir el 100% de las acciones de las empresas antes mencionadas.

También en el año 1998 se celebraron dos contratos de fideicomiso como garantía de las operaciones. Uno entre Pastoral SA y Stewart Argentina SA, y el segundo de ellos entre Stewart Global Services Inc. y Stewart Argentina SRL, los que dieron origen a diferencias de cambio declaradas por Funarg como resultado negativo en el impuesto a las ganancias.

El ajuste efectuado por AFIP se originó en la impugnación de diferencias de cambio negativas provenientes de la financiación de las operaciones de compra de las participaciones accionarias de las empresas Parque Ceremonial Privado SA y Del Lugar SA, a las empresas Pastoral SA y Stewart Global Services Inc., concertadas por Funarg en el año 1998, en el entendimiento de que no resultaban deducibles atento a no estar vinculadas con la obtención, mantenimiento y conservación de ganancia gravada, según el art. 80 de la ley del gravamen, por cuanto el préstamo fue aplicado a la compra de paquetes accionarios cuya rentabilidad está dada por los dividendos, considerados no computables como ganancia, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 64 de la ley del tributo.

En efecto, la AFIP entendió que, las diferencias de cambio provenientes de los préstamos en moneda extranjera aplicados a la compra de acciones de las empresas Parque Ceremonial Privado SA y Del Lugar SA —las cuales generaban a partir de su com-

(*) Abogada especialista en Derecho Tributario, UBA.

pra en el año 1998 una renta no computable en cabeza de Stewart Argentina SRL, luego Funarg SA, en concepto de dividendos—, tenían la calidad de “no computables” para la determinación de la ganancia neta sujeta a impuesto, por ser gastos asociados a la obtención de una renta de la misma índole, sin mengua de la posterior fusión de Funarg con dichas sociedades instrumentada en el año 2003.

Por el contrario, Funarg arguyó —durante todo el desarrollo del procedimiento de determinación de oficio— que su posición había sido receptada en la causa “Swift Armour SA Argentina” de fecha 25/10/2005, donde la sala “A” del TFNac. reconoció que la Ley del Impuesto a las Ganancias no prevé el principio de afectación patrimonial para las personas jurídicas, sino solo lo prevé expresamente para personas físicas y sucesiones indivisas, y declaró que en el caso de los sujetos-empresa todos los gastos pueden deducirse de todas las ganancias brutas, siempre que se hayan efectuado para obtener, mantener o conservar alguna ganancia, convalidándose así la deducibilidad de los intereses pagados por la financiación recibida en tanto la operación se conecta directamente con el concepto de empresa en marcha, con el giro de la empresa.

El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar el criterio fiscal. Para así decidir señaló que:

(i) los gastos cuya deducción admite la ley deben guardar relación de causalidad con las ganancias gravadas o computables a los efectos de la conformación de la base, y las diferencias de cambio provenientes de las operaciones en moneda extranjera aplicadas a la compra de acciones de las empresas Parque Ceremonial Cementerio Privado SA y Del lugar SA tienen la calidad de “no computables” para la determinación de la ganancia sujeta a impuesto.

(ii) la situación aquí planteada resulta ser sustancialmente distinta a la analizada en el caso “Swift Armour” ya que el préstamo estaba destinado a cancelar el compromiso derivado de una reducción de su capital

social y en el *sub examine* las diferencias de cambio se relacionan con operaciones destinadas a la adquisición de los paquetes accionarios de las firmas Parque Ceremonial Cementerio Privado SA y Del Lugar SA cuyo producto resulta ser ganancia no computable pudiendo establecerse vinculación directa entre la deducción efectuada y la renta no computable a la cual va dirigida.

(iii) Funarg no ejercía su actividad de servicios funerarios —menos aún de cementerio privado— a través de dichas sociedades, lo que se ve reforzado por el hecho de que Funarg realiza la fusión cinco años después de la adquisición de las sociedades, y mediante acta de reunión de socios del 28/07/2003 se consignó que con motivo del compromiso previo de fusión se hizo necesario darle un alcance más amplio al objeto de la sociedad que contemple todos los aspectos posibles relativos a la actividad funeraria.

(iv) de los Estados Contables de las firmas adquiridas se verifica en ambos casos que las actividades que desarrollaban eran las relativas a la compra y venta de bienes inmuebles, revistiendo el carácter de personas jurídicas independientes a Funarg hasta la fusión.

(v) de los estados contables de Funarg por los ejercicios finalizados al 31/10/1998, 31/10/1999, 31/10/2000 y 31/10/2001 surge como actividad principal la de “inversionista”, y como secundaria la de “empresa de servicios fúnebres”, asistiéndole razón al fisco en cuanto que recién a partir de la fusión hubo un cambio en la composición y operatoria societaria.

(vi) la compra de los paquetes accionarios de las sociedades, cuya fusión se produjo cinco años después de su adquisición, no se vislumbra como tendiente a la realización de la actividad de servicios funerarios, sino más bien a la inversión en empresas que en este caso explotaban cementerios privados, y cuya única forma posible de contribuir a los resultados de Funarg era a través de la distribución de dividendos, no computables para la determinación de su ganancia neta gravada.

La sentencia: La Cámara revoca el fallo del Tribunal Fiscal.

Para así decidir, y con remisión a los resuelto en autos: “Ivax SA Argentina SA c. Dirección General Impositiva”, expte. 33.717/2017, sentencia del 31/10/2017, señaló que, en este caso, el Fisco Nacional negó —y su tesis fue confirmada por el Tribunal *a quo*— que la actividad principal ejercida por Funarg fuera la prestación de servicios funerarios o relativos a cementerios o de explotación de un cementerio privado, a través de las sociedades adquiridas y luego fusionadas.

Sin embargo, señaló que de las constancias de la causa surge que los pasivos fueron contraídos para explotar los activos que conformaban el patrimonio de las empresas adquiridas, aplicándose así al desarrollo de la actividad de Funarg prevista en su objeto social.

Para ello, hizo referencia a los siguientes aspectos: a) en el compromiso previo de fusión por absorción entre Funarg y Parque Ceremonial Cementerio Privado SA y Del Lugar SA, se dejó expresa constancia de las actividades de las sociedades según sus respectivos objetos sociales consistentes en servicios funerarios; b) del contrato de compraventa de acciones del 22/10/1998, surge que las compañías Parque Ceremonial Cementerio Privado SA y Del Lugar SA eran propietarias y se dedicaban a comercializar un cementerio privado localizado en el Partido de Malvinas Argentinas (Provincia de Buenos Aires), denominado “Parque Ceremonial”; c) de los estados contables de la firma Del Lugar SA, por los ejercicios 1999 a 2002 surge que hasta el año 2001 más del 92% del activo de la compañía estaba compuesto por parcelas de cementerios; d) en el caso de la firma Parque Ceremonial Cementerio Privado SA para el ejercicio finalizado en el año 1998, el 75% del activo estaba compuesto por parcelas y floreros; e) de los estados contables de Funarg 1998-2001 surge que el rubro Inversiones no representa el mayor rubro o el de mayor significación en el total del Activo de la compañía ya que, en 1998 fue del 18,45%,

en 1999 del 25,28%, en 2000 del 37,62 y en 2001 del 35,83, lo que permite concluir —contrariamente a lo sostenido tanto en las resoluciones administrativas impugnadas, como en la decisión del TFNac.—, que la actividad principal de Funarg durante esos períodos no ha sido la de “inversionista”.

De igual modo, señaló que los estados contables de las empresas adquiridas dan cuenta que actividades que desarrollaban era la comercialización de un cementerio privado.

Todo lo cual consideró demostrativo de que tanto Funarg como las sociedades adquiridas se dedicaban al desarrollo de la actividad funeraria o a actividades vinculadas con cementerios. De igual modo consideró suficientemente acreditada la vinculación de las actividades económicas de Funarg y las empresas por la que se produjo la asunción del préstamo y luego la absorción; así como el mutuo beneficio que les generó la operación conjunta en el mercado de servicios fúnebres.

En consecuencia, concluyó que la operatoria realizada por Funarg resultó habitual de su giro comercial y los gastos de financiación en los que ha incurrido son inherentes al giro del negocio en los términos del art. 87, inc. a) de la ley del impuesto y de allí que resulten deducibles, por resultar gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente de ganancias, que es la sociedad, pues son llevados por esta atendiendo a las finalidades de cumplimiento de su objeto social.

1.2. Impugnación del gasto de operaciones por las cuales no se practicó la correspondiente retención

El instituto jurídico del art. 43 de la Ley del Impuesto a las Ganancias funciona en los hechos como un castigo al infractor, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario, con lo cual, si bien se halla incorporado en la ley del gravamen, se debe analizar y juzgar su razonabilidad desde el plano penal, y no tributario.

CNFed. Cont. Adm., Sala III, “Kalina SA (TF 42757-I) s/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia de fecha 10 de marzo de 2020.

Hechos: La firma, que tenía como actividad comercial el procesamiento de carne vacuna, contrató los servicios de elaboración de carnes y servicio de faena a las empresas Frigorífico HV SA y Matadero y Frigorífico Federal SA, y, al abonarlos, no efectuó las retenciones debidas en el IG (cf. RG AFIP 830).

Frente a estos extremos la AFIP activó la figura que prevé la ley 20.628 (actual art. 43, t.o. según dec. 824/2019), la cual consiste en que “[c]uando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la AFIP podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por este”, impugnando el gasto deducido y por tanto ajustando el impuesto.

El Tribunal Fiscal confirmó el ajuste impositivo. Para así decidir, ponderó que de las consultas realizadas en las bases de datos del organismo fiscal no surgía que dichos proveedores poseyeran certificados de no retención en el IG.

Agregó que, con relación en el planteo de inconstitucionalidad del art. 40 de la ley 20.628 (actual art. 43, t.o. en 2019), introducido por la empresa con sustento en el precedente “Mera, Miguel Ángel” de Corte Suprema de Justicia, este no resultaba de aplicación al caso por cuanto se refiere específicamente al examen de constitucionalidad del art. 2º de la ley 25.345, y que además, por imperio del art. 185 de la ley 11.683, se encontraba vedado de pronunciarse en tal sentido en ausencia de un pronunciamiento del Alto Tribunal. Por el contrario, invocó el precedente “San Juan SA” del Máximo Tribunal, acatándolo por razones de jerarquía y economía procesal.

Por último, sostuvo que el art. 40, a diferencia del art. 8º, inc. c) de la ley 11.683, no

contiene ninguna previsión que permita al contribuyente liberarse de la impugnación del gasto, en caso de que el beneficiario hubiere declarado la renta obtenida por la que el pagador no retuvo.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal revocó la multa impuesta en razón de que el art. 40 contiene una previsión facultativa para el fisco nacional, que puede o no ejercer; por lo que Kalina SA presentó las DD.JJ. originales no omitiendo el impuesto a la postre ajustado. En soporte de este razonamiento cita el precedente “Estancia El Cherque SA” de la Sala II de Cámara del 28/02/2013.

Disconforme con el fallo, la empresa apeló.

La sentencia: La Cámara desestima los agravios vertidos por la empresa y confirma el fallo apelado.

Para así decidir señaló que tal como lo indicó el *a quo*, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en torno al instituto jurídico en cuestión en el precedente “San Juan SA (29.974-I) c. Dirección General Impositiva”, de fecha 27/10/2015, ocasión en la cual convalidó su eficacia. Allí, sobre la figura en cuestión, afirmó que “funciona en los hechos como un *castigo* al infractor, cuya finalidad es restaurar el *orden jurídico infringido*, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario... lo cierto es que aquel ha previsto una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado...”. En virtud de ello, entendió que, si bien el instituto se halla incorporado en la ley del gravamen, reviste naturaleza infraccional, con lo cual se debe analizar y juzgar su razonabilidad desde el plano penal, no tributario.

Recordó también que, con anterioridad a que la Corte Suprema resolviera el caso “San Juan SA”, esa Sala había sostenido que se trata de “una figura que intenta penalizar al sujeto por su incumplimiento a su deber fiscal de efectuar la correspondiente retención. Por lo tanto, como consecuencia de la aplicación de esta figura legal, resulta que la omisión del deber de retener

el impuesto en cuestión da lugar a un incremento en el resultado impositivo del agente de retención” (*in re* “MDQ Le Sport SA [TF 29.975-I] c. DGI”, Causa 36.277/12, del 21/03/2013).

Por último, señaló que la invocación de los controles de constitucionalidad realizados en el marco de las causas “Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c. Dirección General Impositiva”, del 19/03/2014 y “Hermitage SA c. Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Tít. 5 ley 25.063 s/ proceso de conocimiento”, del 15/06/2010, son disímiles a los que correspondería realizar en este caso, desde que han girado en torno a preceptos de naturaleza tributaria, y no infraccionales.

II. Procedimiento tributario

II.1. Suspensión de la CUIT. Art. 35, inc. h) de la ley 11.683

La inhabilitación de la CUIT no es un elemento meramente accesorio o secundario, sino que constituye un requisito sustancial para que los contribuyentes o responsables puedan ejercer sus actividades y obligaciones tributarias en el marco de la legalidad. Su importancia ha trascendido el ámbito fiscal, pues es un requisito que se exige para realizar las más diversas actividades comerciales e incluso la ley 25.326 la califica como dato personal y regula su tratamiento.

CNFed. Cont. Adm., Sala IV, “Inversiones Virasol SA c. AFIP - DGI s/ amparo ley 16.986”, sentencia de fecha 10 de marzo de 2020.

Hechos: Ante incumplimientos a requerimientos efectuados por el organismo verificador, la AFIP inactivó la CUIT correspondiente a la sociedad Inversiones Virasol, en los términos del art. 1º de la resolución General AFIP 3832/2016, y en virtud de ello quedó imposibilitada de emitir la constancia de inscripción, de modo que no pudo concretar una operación de compraventa de un inmueble, ni desarrollar las actividades económicas que hacen a su objeto social.

En ese contexto, Inversiones Virasol SA solicita, en el marco de la acción de amparo interpuesta contra la AFIP, una medida cautelar a fin de que se dé inmediato cumplimiento a la reactivación de la CUIT en línea para poder llevar a cabo la ejecución final de la compraventa de ese inmueble.

El juez de primera instancia rechazó la cautelar. Para sí decidir consideró que la sumarísima vía elegida y la inminencia de su decisión, descartaba la existencia de un perjuicio irreparable que tornara ilusoria la futura sentencia.

Disconforme con el fallo, la empresa apeló.

La sentencia: La Cámara hace lugar al recurso de la empresa, y revoca la sentencia apelada, concediendo la medida de no innovar solicitada, ordenándose a la AFIP que emita la CUIT en línea para su consulta y utilización como identificación del contribuyente a fin de que pueda desarrollar sus actividades económicas, hasta tanto se resuelva el fondo de la cuestión.

Para así decidir señaló que, en el caso, la decisión de la AFIP de limitar la CUIT de la empresa se encuentra motivada en los reiterados incumplimientos relacionados con la falta de respuesta a requerimientos efectuados. En efecto, según lo informado por la AFIP la empresa no cumplió con las presentaciones de las declaraciones juradas determinativas vencidas en los últimos 36 meses, como así tampoco con la presentación de las declaraciones juradas informativas vencidas en los últimos 12 meses. A su vez, registra falta de presentación de DD.JJ.: GMP 2018/00; Ganancias 2018/00; IVA PF 04, 05, 06, 07, 09, 10, 11 y 12/2019; DDJJ informativa 2018/00, y tampoco ha cumplimentado al 15/01/2020 el requerimiento notificado con fecha 18/03/2019.

Por otro lado, tuvo en cuenta que la empresa, en contestación a la medida para mejor proveer dictada por la Cámara, aportó la documental correspondiente a DD.JJ. de Ganancias y de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (por ser sociedad) de los períodos 2015 a 2018 e IVA correspondien-

te a períodos 1 a 12 del 2019. Asimismo, según surge del *print* de pantalla de la página AFIP no registra falta de presentación de declaraciones juradas a pagar.

En tal sentido, concluyó que no se advierte de las constancias de la causa, los reiterados incumplimientos a que refiere la AFIP y que justifique una medida de tal gravedad como la suspensión de la CUIT.

Asimismo, y con relación al requerimiento notificado el 18/30/2019, destacó su cumplimiento, y que en todo caso su incumplimiento podría dar lugar a las sanciones previstas en la ley 11.683, pero no se encuentra previsto como causal de suspensión de la CUIT en los términos de la RG. 3832.

Ante tales circunstancias, la Cámara consideró acreditada la verosimilitud del derecho.

Por otro lado, y en cuanto al peligro en la demora, señaló que la inhabilitación de la CUIT, no es un elemento meramente accesorio o secundario, sino que constituye un requisito sustancial para que los contribuyentes o responsables puedan ejercer sus actividades y obligaciones tributarias en el marco de la legalidad. Su importancia ha trascendido el ámbito fiscal, pues es un requisito que se exige para realizar las más diversas actividades comerciales e incluso la ley 25.326 la califica como dato personal y regula su tratamiento.

Por tales motivos, entendió que el peligro también se encuentra acreditado en tanto la empresa no pudo finalizar la operación de compraventa de un inmueble.

III. Impuesto al valor agregado

III.1. Operación cambiaria llevada a cabo mediante transferencia, giro o compraventa de cheques en moneda extranjera

Las operaciones por giros y/o transferencias compraventa de cheque en moneda extranjera realizadas por una casa de cambio en las que la empresa no percibe ingreso alguno por dicho concepto, no pueden

asimilarse a una actividad de mandato o comisiones mercantiles, ya que para considerarla una prestación gravada debe comprobarse que la casa de cambios percibe una contraprestación por ese servicio, debe probarse es el carácter oneroso de la operación.

CNFed. Cont. Adm., Sala II, “Maxicambio SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia de fecha 26 de mayo de 2020.

Hechos: La empresa que estaba autorizada para funcionar como “casa de cambio”, llevó adelante operaciones cambiarias que involucran la compraventa de moneda extranjera y de divisas, lo que implica, en este último caso que realice giros, transferencias, compra venta de cheques en moneda extranjera, etcétera.

El Fisco sostenía que la exención acordada por el inc. b) del art. 7º de la ley de IVA a la operación cambiaria decae porque el negocio se lleva a cabo mediante transferencia bancaria, giro o compraventa de cheques en moneda extranjera, y por lo tanto, consideró subsumido a dicho supuesto en el caso de una prestación de servicios gravada por imperio del art. 3º, inc. e) punto 21 de la ley de IVA y que por aplicación del principio de unicidad —dispuesto en el último párrafo del art. 7º de la ley del gravamen— implica que se graven tanto lo que considera un servicio de intermediación como la operación cambiaria involucrada en tales prestaciones.

En efecto, el ente recaudador sostenía que los giros y transferencias en los que existe una orden dada por un sujeto a la casa de cambio para que gire fondos a un beneficiario del exterior, utilizando a otro agente cambiario del país donde se localiza el beneficiario-encuadra en el art. 3º, inc. e), punto 21 de la ley de IVA referido a las locaciones y prestaciones de servicios realizada sin relación de dependencia y a título oneroso, por lo que no se trataba de operaciones de compraventa de moneda extranjera exenta por el art. 7º, inc. b) de la ley del gravamen.

Entendió así que se trataba de mandatos o comisiones mercantiles en los términos de los arts. 221 y 222 del Cód. Com., y que las comisiones y gastos originados en los servicios de cobranzas de cheques o giros emitidos, emisión de giros y trasferencias, liquidación de órdenes de pago, etc., constituían la retribución por los servicios prestados en cumplimiento de esos mandatos o comisiones mercantiles.

Por el otro lado, la empresa consideraba que las operaciones de transferencias y giros realizados estaban excluidas del objeto del impuesto al valor agregado atento a operar a nombre y por cuenta propia y a favor de terceros en calidad de “casa de cambio”.

El Tribunal Fiscal revocó el ajuste en el IVA, y para decidir en tal sentido, haciendo mérito de la prueba producida en las actuaciones, concluyó que las operaciones por giros y/o transferencias realizadas por Maxicambio SA no pueden asimilarse a una actividad de mandato o comisiones mercantiles que permita considerar que se trata de hechos económicos alcanzados por la ley del impuesto al Valor Agregado.

Disconforme, la AFIP apeló a la Cámara.

La sentencia: La Cámara rechaza la apelación intentada por el Fisco Nacional y, consecuentemente, confirma el fallo del Tribunal Fiscal.

Para así decidir, en primer lugar, señaló que la postura fiscal parte de afirmar que Maxicambio SA lleva adelante operaciones que exceden la compraventa de moneda extranjera, y se trata de giros, transferencias y compraventa de cheques girados contra cuentas del exterior, por las cuales cobra una comisión que oculta y de ese modo elude el gravamen que sobre esa contraprestación debería calcularse.

En este contexto, entendió la Cámara que, aun siguiendo el razonamiento propuesto por el Fisco, en el sentido de que se estaría prestando un servicio que excede la compraventa de moneda extranjera; advir-

tió que para considerarla una prestación gravada debe comprobarse que la “casa de cambios” percibe una contraprestación por ese servicio, lo que es lo mismo que decir, que lo que debe probarse es el carácter oneroso de la operación (transferencia, giro, compraventa de cheque en moneda extranjera, etc.).

Sin embargo, advirtió que la empresa ha negado percibir remuneración alguna en los casos en que lleva adelante las operaciones de compraventa de divisas mediante giros, transferencias o compraventa de cheques en moneda extranjera, sin perjuicio de aclarar que se traslada el costo de la operatoria según lo pactado. En virtud de ello, y aclarando que no corresponde exigir a la empresa que pruebe un hecho negativo, entendió que pesaba sobre el Fisco la obligación de acreditar que se trata de operaciones onerosas, condición para subsumirlas en los supuestos gravados que prevé la ley (confr. art. 3º, inc. e, punto 21 de la ley de IVA), lo que en el caso no ocurrió.

Resalto que del análisis de la prueba producida en la causa surgía claro que asiste razón a la empresa cuando sostiene que tanto el BCRA como los peritos de ambas partes entienden que de los estados de resultados no se desprende la posibilidad de tratar a la compraventa de divisas, billetes y moneda extranjeras como una operación retribuida o pactada bajo una “comisión” por cuanto no existen ingresos por dicho concepto sino ingresos por ventas y egresos por costos de ventas de las divisas y monedas extranjeras.

En virtud de todo lo cual, la Cámara termina concluyendo que resulta ajustada a las constancias de la causa y a derecho, la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto concluye que, por la prueba colectada, las operaciones por giros y/o transferencias realizadas por la empresa Maxicambio SA no pueden asimilarse a una actividad de mandato o comisiones mercantiles que permita considerar que se trata de hechos económicos alcanzado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Thomson Reuters

NOTA A FALLO

Thomson Reuters

Medidas cautelares que extienden el régimen de moratoria de la ley 27.541 a grandes contribuyentes

¿Corresponde al Poder Judicial revisar la política legislativa cuando esta es imprecisa e irrazonable?

María Eugenia Bianchi (*)

En ausencia de un régimen normativo especial para refinanciar las deudas tributarias contraídas por los grandes contribuyentes en estado de emergencia económica, la ley 27.541 y sus normas modificatorias y reglamentarias se exhiben como discriminatorias e irrazonables porque establecen un tratamiento distinto entre las pymes y las empresas de mayor envergadura, ignorando que el contexto de crisis afecta gravemente a unas y otras empresas por igual.

La ley 27.541, conocida como la “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva” es, indudablemente, una ley que vino a reconocer —una vez más— el crónico estado general de emergencia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social de nuestro país.

Resulta importante recordar que tratándose de un programa de medidas sumamente amplio y *drástico* —en términos de sacrificio económico de los sectores llamados a ser *solidarios* con los más afectados—; el paquete no mereció un estudio suficientemente profundo, lo que se advierte a poco que se tenga en cuenta que surge de las versiones taquigráficas que el proyecto fue elevado a la Honorable Cámara de Diputados el día martes 17 de diciembre de 2019 a las 17 horas y fue tratado en el

plenario de comisiones al medio día del día siguiente, sin pasar siquiera a estudio de la Oficina de Presupuesto del Congreso, pese a que el costo del ajuste se estimó en 2 puntos del PBI.

De hecho, con un debate que se centró más en criticar *superficialmente* el nombre del proyecto que, en contraargumentar cada una de las propuestas o sugerir enmiendas al proyecto; la ley se aprobó en tiempo récord el 21 de diciembre y fue publicada en vísperas de Navidad (1).

Entre las medidas tendientes a lograr una inmediata “reactivación productiva”, el Título IV, estableció un Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras; sin embargo, pese a que el art. 1º de la ley declara una *crisis coyuntural que afecta a toda la Nación*; el título en comentario circunscribió

(*) Gerente de Área del Estudio Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados.

(1) BO 34.268 del 23/12/2019.

el acceso al régimen a los contribuyentes que acreditasen la condición de mipymes —según los términos del art. 2º de la ley 24.467 y sus modif. y complementarias—.

En el debate parlamentario, hay numerosísimas referencias al estado de emergencia económica *generalizado*.

A modo de ejemplo, el diputado Martínez manifestó que “(...) los actuales niveles de inflación, pobreza, desocupación y destrucción de la industria hacen que la emergencia no esté plasmada en una hoja, en un proyecto o en un papel, sino en cada familia, en la mesa de cada argentino (...) La emergencia social que se plantea, y que nos propone el presidente de la Nación enviándonos esta iniciativa para su consideración, apunta a contar con las herramientas que nos permitan rescatar rápidamente a los más retrasados, a los que se han caído en un pozo del que es muy difícil sacarlos si no aplicamos el concepto de solidaridad”.

También la diputada Sapag sostuvo que “(...) el país está en una profunda recesión. El 40 por ciento de la población se encuentra por debajo de la línea de pobreza, la actividad económica cayó nuevamente en el orden del 3 por ciento, tenemos déficits crónicos en las cuentas públicas y prácticamente vedado el acceso al financiamiento externo. Como Congreso Nacional tenemos la obligación de tomar las medidas legislativas necesarias y acompañar al Poder Ejecutivo para poner al país de pie y en actividad”.

En idéntico sentido, el diputado Sbodio expresó que “(...) para la reactivación productiva tenemos que reconstruir la industria nacional y para eso tenemos que reconstruir el lazo entre las empresas y los trabajadores, que son los que cuidan las fuentes de trabajo de los argentinos; tenemos que reconstruir también un sector muy importante, que es el de los centros de desarrollo científico y tecnológico que prácticamente se destruyeron en estos cuatro años”.

Pero pese a ello, el Congreso no optó —como lo hace habitualmente— por instaurar una *moratoria de carácter general*;

sino que la misma versión taquigráfica del debate en la Cámara de Diputados, revela que, a la hora de discutirse el alcance del régimen de moratoria, es recurrente la referencia a la situación especialmente crítica de las pymes.

El diputado Casaretto justificó el plan especial de moratoria a favor de esa categoría particular de contribuyentes, indicando que “... venimos de un proceso en el cual la recesión económica abarcó tres de los cuatro años del gobierno anterior. Quedaron 25.000 pymes en el camino y muchas otras quedaron teclando, con grandes deudas ante la AFIP. Hoy venimos a considerar la posibilidad de que ingresen a una moratoria con quita de intereses y de multas y con una refinanciación del capital hasta diez años, para que las pequeñas y medianas empresas de toda la Argentina puedan normalizar su situación. Además, les estamos dando 180 días para que realicen el primer pago, o sea que el primer vencimiento en materia impositiva para las pymes sería recién a partir de mediados de julio”.

Asimismo, el diputado Hernández se refirió al régimen de regularización, como una medida de “primeros auxilios”, destinada a reactivar pequeños negocios y unidades productivas, indicando con especial lucidez que se trataba de un primer paquete de medidas económicas, que luego debía ser profundizado.

También el diputado Soria dejó a salvo que se trataba de una iniciativa que buscaba *empezar* a resolver rápidamente la terrible situación económica y social en la que se encuentra el sector de las pequeñas y medianas empresas que fue especialmente castigado.

Ello así, en un contexto de crisis general, el Poder Legislativo diseñó —entre gallos y medias noches— un régimen de financiación de deudas tributarias y de la seguridad social, *sumamente acotado* en lo que respecta al ámbito personal.

La moratoria no se estableció para proteger por igual a cualquier sujeto que por

su situación de vulnerabilidad económica resultase merecedor de sus excepcionales beneficios (remisión de multas, descuentos por pago en efectivo, una extendida financiación a tasas de interés sumamente convenientes y que, como si ello fuera poco, concede una amnistía respecto de las conductas delictuales incurridas); sino que quedó restringido el acceso a las pequeñas y medianas empresas.

Podría decirse que, la norma fue concebida como el elixir a suministrarse en forma urgente a las pequeñas y medianas empresas, con el fin de “detener la caída libre del aparato productivo para volver a encender la economía argentina” y; si bien nadie cuestiona el mérito y la oportunidad de la propuesta presidencial y la labor parlamentaria; sí se ha puesto en tela de juicio la postergación en el diseño de herramientas para atender el impacto que la crisis ha tenido sobre los grandes contribuyentes.

En efecto, el Congreso no dispuso ningún paquete de medidas para auxiliar a grandes contribuyentes que pudieran estar atravesando idénticas dificultades macroeconómicas coyunturales de caída en la actividad y en la rentabilidad a las descriptas en el art. 1º de la ley; lo que ha sido desde el inicio el talón de Aquiles de la ansiada reactivación.

Así, en ausencia de un régimen normativo especial para refinanciar las deudas tributarias contraídas por los grandes contribuyentes en estado de emergencia económica; la ley 27.541 y sus normas modificatorias y reglamentarias, se exhiben como discriminatorias e irrazonables —porque establecen un distinto tratamiento entre las pymes y las empresas de mayor envergadura, ignorando que el contexto de crisis afecta gravemente a unas y otras empresas por igual—.

Diversos contribuyentes han acudido al auxilio judicial con el fin de controvertir sobre tales premisas las normas que los perjudican y recientemente han trascendido sentencias cautelares que les confieren preliminarmente la razón.

En los autos “Electroingeniería SA y otro c. Estado Nacional y otro s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, expte. 3554/2020 en trámite ante el Juzgado Federal Nro. 1 de Córdoba, una empresa de obra pública —que estuvo involucrada en la ejecución de la Central Termoelectrica de Ciclo Combinado Bicentenario; la Estación Transformadora Arroyo Cabral; la sede gubernamental El Panal en la Pcia. de Córdoba; la Cloaca Máxima Sur que une barrio San Vicente hasta la Planta de Bajo Grande; el Nudo Vial El Tropezón; el Gasoducto Troncal Norte/Sur y la participación junto a otras siete empresas del proyecto de Extensión de Vida útil de la Central de Embalse—; que *no encuadra ni se encuentra inscripta en la categoría de micro, pequeña y mediana empresa*; solicitó la declaración de inconstitucionalidad del primer párrafo del art. 8º de la ley 27.541 (Título IV - Capítulo 1) y sus concordancias y la res. gral. (AFIP) 4667/2020, en tanto reglamenta las precitadas normas legales; por considerar que el marco normativo ha creado un régimen arbitrario e irrazonable que perjudica a la empresa y a sus directivos, al dejarlos fuera de los beneficios mencionados y fundamentalmente, excluirlos de la amnistía penal.

La actora fundó su pretensión, indicando que la norma resulta violatoria del principio de igualdad consagrado en el art. 16 de la CN, que reconoce el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyen a unos de lo que se concede a otros.

A su juicio, además, el parámetro económico fijado para delimitar quienes pueden adherir y quienes no —dado por el promedio de los ingresos anuales en los últimos tres ejercicios— resulta *inidóneo* para determinar si los contribuyentes ameritan o no el acceso a la financiación, puesto que no revela el nivel de ingresos, ni la rentabilidad de la actividad en particular.

Concretamente, señaló que el nivel de facturación no es un indicador hábil para establecer la situación económica y financiera real de un determinado sujeto, por lo

que se llega al absurdo de que pueda acceder al régimen de refinanciación de deudas fiscales, una pyme que obtuvo utilidades y, a la inversa, quedaría excluido un gran contribuyente que obtuvo quebrantos y se encuentra en cesación de pagos.

Si ello ocurriese, no se lograría la ansiada reactivación productiva que es el fundamento basal de la norma.

Siguiendo esa línea argumental, la empresa expresó que “(...) al primer contribuyente se lo va a amnistiar penalmente, se le van a condonar sanciones e intereses y se le va a otorgar un amplio y flexible plan de pagos y al segundo... se lo va a colocar en una situación económico-financiera terminal y se lo va a perseguir penalmente”; lo que la llevó a concluir que se trata de normas irrazonables que conducen a consecuencias evidentemente inequitativas.

Por otra parte, señaló que de los fundamentos de la ley sintetizados en el Mensaje de Elevación del Sr. Presidente de la Nación al Honorable Congreso Nacional, *surge una intención más amplia en lo que respecta al objetivo de reactivación económica* en todos los niveles —no circunscripto al universo de pequeños y medianos contribuyentes—, puesto que la gravedad de la crisis ha impactado en todos los sectores y niveles de la economía, no estando de manera alguna exentas las grandes compañías de cualquier rubro.

Asimismo, solicitó una medida cautelar con el fin de que se ordenase a la AFIP —DGI, que arbitrarse las medidas necesarias (prácticas, técnicas y operativas) para habilitar a la sociedad a formalizar su acogimiento —con efecto al 30 de marzo—, sin exigir el encuadramiento y la inscripción como micro, pequeña o mediana empresa (conforme art. 2º de la ley 24.467, modificatorias y complementarias) y; se abstuviese de iniciar y/o proseguir (contra la empresa y todos los Directivos que hubieran ejercido sus cargos durante el período que comprende las obligaciones tributarias y de recursos de la seguridad social susceptibles de ser regularizadas en el marco de dicho

régimen de excepción) cualquier reclamo o proceso administrativo o judicial vinculado a las obligaciones tributarias y de recursos de la seguridad social susceptibles de ser regularizadas en el marco del precitado régimen legal; de trabar por sí y/o requerir judicialmente medidas cautelares de cualquier tipo en resguardo de dichas acreencias; de denunciar o impulsar acciones en los términos del Régimen Penal Tributario (ley 24.769 y/o ley 27.430 - Título IX) y/o instruir sumarios o aplicar a la actora sanciones administrativas.

La empresa señaló que en el período comprendido entre el año 2015 y 2019, sufrió el disfavor del gobierno y, por ende, fue impedida de ejecutar determinados contratos, lo que, sumado a la crisis coyuntural del sector de la construcción, derivó en una seria afectación de su capacidad económico financiera.

Concretamente, aportó como prueba el Estado de Situación Patrimonial y el Estado de Resultados, de los cuales surgiría que ha obtenido resultados económicos finales —sacando el efecto del revalúo técnico de bienes de uso y el ajuste por inflación contable del período 2018 (2)— sumamente negativos; acumulando un “quebranto terminal” en los últimos cinco años.

Asimismo, puso énfasis en que, al momento de la articulación de la acción, atravesaba un estado de iliquidez que le impedía hacer frente a las millonarias deudas acumuladas en concepto de tributos y obligaciones de seguridad social; peligrando la continuidad empresarial y el mantenimiento de una nómina de 224 empleados.

En consecuencia, concluyó que de las pruebas arrimadas surgía en forma irrefutable: a) su incapacidad para hacer frente de contado a las deudas fiscales acumula-

(2) Si bien, surge de los antecedentes de la causa que la empresa obtuvo ganancias si se realiza el revalúo y aplica el Ajuste por Inflación a partir del ejercicio 2018; el Fisco Nacional no hizo hincapié en este punto para desacreditar la verosimilitud en el derecho y el peligro en la demora a la hora de producir el informe que requiere el art. 4º de la Ley de Medidas Cautelares.

das y; b) la imposibilidad de refinanciar los planes caducos y las obligaciones adeudadas a la AFIP-DGI en el marco del plan de pagos permanente que regula la RG 4268 —en tanto excluye la posibilidad de regularizar retenciones y percepciones (impositivas o previsionales) practicadas o no y requiere la constitución de garantías para poder obtener más cuotas (con un máximo de 48) y menor tasa de interés de financiación—.

Finalmente, señaló que de no concederse la precautoria, se encontraría en riesgo de disolución y sus directivos afrontarían las consecuencias patrimoniales y penales derivadas de los incumplimientos; consecuencias que podrían evitarse si se le permitiese adherir a la moratoria en idénticas condiciones de las concedidas a las pequeñas y medianas empresas.

La medida cautelar fue favorablemente acogida en sentencia del 20 de mayo de 2020.

En idéntico sentido, en los autos “Marítima Maruba SA c. EN - AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”, expte. 9227, en trámite ante el Juzgado Contencioso Administrativo Federal Nro. 7; una compañía naviera atacó el mismo plexo normativo, al señalar que en su caso particular, el régimen resultaba violatorio del principio de igualdad tutelado en el art. 16 de la CN; pues el parámetro establecido por el legislador para acceder formalmente a la moratoria, no sería un indicador razonable del impacto de la crisis en determinado contribuyente —ser pyme no acredita estar afectado por la situación de emergencia económica y, a la inversa, ser gran contribuyente, tampoco es un parámetro idóneo para tener por exceptuado a un sujeto de la necesidad de auxilio si su situación financiera lo amerita—.

En el caso concreto, la empresa indicó que el sector naviero se encuentra subsumido en una gravísima crisis por pérdida de mercado desde el año 2016, conforme lo ha anunciado expresamente la Federación Argentina de Empresas Navieras a través de diversos informes en los cuales solicita al

Estado nacional el diseño de procedimientos de reestructuración productiva.

Dicha crisis, habría impactado en la situación concreta de Maruba, que exhibe crecientes pérdidas y, expresamente puso de resalto que las cargas fiscales representaron el 62% del pasivo total en el año 2017 y, el 52% en los períodos 2018 y 2019.

Así, a través de las pruebas arrimadas a la causa, acreditó —al menos en lo que respecta al requisito de apariencia de buen derecho— que su pasivo corriente es mayor que su activo corriente y que carece de disponibilidad de fondos para afrontar sus deudas fiscales sin financiación.

La empresa se encuentra regularizando a través de 22 planes de facilidades deudas vinculadas a impuestos nacionales y al Régimen de Seguridad Social (formalizados en el marco de las RG 4268, 4557, 4477 y 4289; la ley 27.260 y el art. 32 de la ley 11.683) con altos intereses financieros y en la mayoría de los casos sin quitas y/o condonación de intereses resarcitorios, punitivos y multas.

Asimismo, indicó que tenía una significativa deuda sin regularizar, en concepto de impuesto a las ganancias, IVA y Seguridad Social y que se veía impedida de acceder a los beneficios de la ley 27.541, por no cumplir con el parámetro de categorización como pyme.

En síntesis, pese a encontrarse en un estado de dificultad económica severa, como consecuencia de la coyuntura económica del país, la compañía no podría gozar de los beneficios dispuestos en el Régimen de Regularización; ya para refinanciar las deudas que mantiene con el Fisco Nacional, ya para reformular los planes vigentes en condiciones más beneficiosas que las existentes al momento de formalizarlos.

En fecha 5 de junio de 2020, el magistrado de grado, le confirió a la actora una medida positiva (art. 14 de la ley 26.854), ordenando a la AFIP-DGI que habilite los sistemas informáticos de su página web y tome to-

das las medidas que sean necesarias para que pueda incluir sus deudas y/o refinanciar los planes de pago vigentes y/o caducos, de obligaciones tributarias, aduaneras y de la seguridad social por obligaciones vencidas al 30/11/2019, en el plan de facilidades de pago del Título IV, de la res. gral. AFIP 4667/2020, con todos los beneficios establecidos en el régimen de regularización mencionado.

Si bien se trata de sentencias de primera instancia que no se encuentran firmes; ni resuelven el fondo de la controversia; constituyen dos importantes precedentes de “activismo judicial” a favor de los grandes contribuyentes que precisan la refinanciación para subsistir.

El Fisco Nacional repudia ambos precedentes, porque entiende que escapa a la competencia de los magistrados revisar el acierto o error de la política tributaria y económica de reactivación delineada por el Congreso, máxime cuando el diseño de tales medidas involucra la renuncia parcial a la percepción de recursos públicos y el otorgamiento de amnistías; facultades que son privativas de otros poderes del Estado.

En efecto, el Fisco insistió —tanto al producir los informes, como al contestar las demandas y fundar los recursos de apelación— en que no resulta posible que la Justicia modifique sustancialmente un ordenamiento legal, desconociendo el espíritu del régimen de moratoria, ampliándolo de manera tal que quede desvirtuado, al incluirse en sus beneficios a sujetos que la norma expresamente dejó exceptuados; pues ello importa arrogarse funciones exclusivas del Congreso relativas a la condonación de deudas impositivas.

Sin embargo, por el momento, tales quejas no han sido acogidas, pues se ha dado preeminencia a la necesidad de mantener las fuentes de empleo y la subsistencia de las unidades productivas, por sobre el principio del *self restraint* judicial, que pierde fuerza en una democracia poco sólida en la cual se diluye el rol del Congreso cuando sanciona normas sumamente ambiguas e imprecisas en cuanto a sus fines y la razonabilidad de los medios escogidos para lograrlos; lo que no sorprende si tenemos en cuenta la urgencia en la redacción del paquete de medidas y la casi total ausencia de labor parlamentaria.

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Thomson Reuters

Jurisprudencia administrativa CABA

Jorge Saverio Martinata (*)

I. Impuesto de sellos. Anulación de declaraciones juradas en el contexto de una fiscalización tributaria. Análisis del informe técnico IF-2018-34097177-DGANFA

I. Hechos: El área de fiscalización, remite consulta al área técnica para que se expida sobre las posiciones del Impuesto de Sellos adeudadas por la verificada, a tenor de lo constatado por la verificación interviniente en el informe final, el cual ilustra que la mayoría de posiciones fueron exteriorizadas por la inspeccionada a través del aplicativo web y mediante Clave Ciudad, conforme se desprende de la consulta a la declaración jurada adjuntada.

II. Tratamiento: El planteo bajo proceso de consulta, transita por el siguiente análisis:

En primer lugar, el área interviniente destaca que el art. 476 del Código Fiscal (t.o. 2018), aborda el modelo de pago del Impuesto de Sellos, delegando en la Autoridad de Aplicación la instrumentación de sus formas, condiciones y términos, siendo exteriorizadas mediante declaraciones juradas confeccionadas bajo responsabilidad del contribuyente.

Seguidamente, la resolución 433/AGIP/2009, instrumenta la creación de la Clave Ciudad o Clave Fiscal AGIP, luego ampliada mediante resolución 764/AGIP/2009, cuyo art. 8° estableció que la utilización de la Clave, su protección, resguardo y auto-

ría, es responsabilidad exclusiva de cada usuario, cuya utilización involucra la información transmitida y todo efecto jurídico o fiscal que de ella se derive.

Es por ello que las presentaciones del contribuyente efectuadas a través de la Clave Fiscal Ciudad, revisten carácter de Declaración Jurada a todos los efectos del Código Fiscal, siendo imputables a su titular, con exclusividad, todos los efectos que de dicha utilización se deriven.

Sin embargo, dicha imputación no importa desconocer el principio de instrumentalidad que rige al Impuesto de Sellos, en tanto la procedencia del tributo declarado, presupone la existencia previa de un instrumento que contiene los elementos de ley para perfeccionar el hecho gravado, antecedente desde donde se extraen los datos fiscales allí contenidos, para ser volcados en la declaración jurada que se presenta vía web con clave fiscal ante la Autoridad de Aplicación.

Desde dicho anclaje legal, la consulta aborda un caso de verificación fiscal en el Impuesto de Sellos, la cual fue instrumentada con el objeto de controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente para el impuesto de sellos.

La fiscalización instrumentada detectó la omisión en el pago en el Impuesto de Sellos en determinadas Órdenes de Compra.

Por ello, la firma regularizó las diferencias detectadas durante la verificación a través

(*) Integrante de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

de la adhesión a un plan de facilidades de pago, el cual se encuentra en vigente.

Sin embargo, en el Informe Final de Inspección, el inspector señala que, del análisis de la cuenta corriente del Impuesto de Sellos del contribuyente, se registran posiciones impagas, solicitando al contribuyente que explique a qué se deben las declaraciones juradas impagas.

Por ello, la contribuyente inspeccionada informa que estas responden a un error en la carga e imputación por parte de la Autoridad de Aplicación, dado que, al momento de presentar el plan de facilidades de pago preindicado, las Declaraciones Juradas generadas no lucían impactadas en el sistema, por lo que se procedió a confeccionar nuevas declaraciones, provocando la duplicidad de las presentaciones.

Bajo la línea descripta, la fiscalización interviniente confeccionó papel de trabajo donde detalló las posiciones que se encuentran duplicadas con base en su importe, definiendo en dicho informe final que no fueron detectados otros instrumentos que pudieran dar origen a las declaraciones identificadas como duplicadas, por lo que se trataría de un error.

III. Conclusión: Con sustento en los antecedentes prealudidos, el área interviniente colige como criterio de doctrina administrativa aplicable al caso que no se observan impedimentos para acceder a la anulación de las declaraciones juradas generadas por duplicado.

Dicho criterio fue conformado mediante Providencia emitida por la superioridad.

II. Procedimiento. Impuesto a la generación de residuos áridos y afines no reutilizables. Alcances de la declaración jurada instrumentada con clave Ciudad. Análisis del informe técnico IF-2019-15397439-GCABA-DGANFA

I. Hechos: Una de las áreas operativas, del organismo interviniente, formula consulta al área técnica para que se expida respec-

to a la correcta individualización del sujeto pasivo responsable de pago del tributo involucrado.

Agrega que el sujeto intimado formula un descargo ante la autoridad de aplicación, impugnando la deuda reclamada, la cual se vincula con una declaración jurada instrumentada para el Impuesto a la Generación de Residuos Áridos y Afines, y se relaciona a la partida inmobiliaria enlazada al tributo respectivo, argumentando en su defensa que, al momento de su generación, la contribuyente involucrada no revestía el carácter de titular de la partida inmobiliaria involucrada.

II. Tratamiento: El planteo bajo proceso de consulta, transita por el siguiente análisis:

En primer lugar, el área operativa interviniente destaca que, en el Aplicativo Ambientales, fue la propia reclamante con su CUIT quien emitió la Declaración Jurada para la Partida inmobiliaria involucrada, por generación de residuos para obra de ampliación en domicilio bajo jurisdicción CABA, incorporando como prueba de cargo la consulta efectuada al Registro de Ambientales.

Agrega que la contribuyente fue notificada en su carácter de responsable emisor de la Declaración Jurada y no como titular de la partida inmobiliaria.

En este punto, el área interviniente destaca que el art. 306 del Código Fiscal (t.o.2013), vigente al momento en que la presentante de marras emitió la referida declaración jurada por obra de ampliación en el lugar del inmueble, describe el hecho objetivo generador del tributo cuando el frentista genere residuos áridos, restos de obra, escombros, tierra y afines.

En cuanto al sujeto pasivo obligado al pago, adelanta que la determinación del tributo mediante DD.JJ., involucra cuestiones de hecho y prueba cuya verificación y acreditación escapa a la competencia funcional asignada a dicha área, agregando

que la prueba aportada por la reclamante también ha sido insuficiente.

En dicho contexto, el art. 307 del Código Fiscal (t.o. 2013) incorpora como sujetos pasivos de la obligación de pago a los generadores de residuos áridos, restos de obras, escombros, tierra y afines definidos por la ley 1854 que requieran permiso para realización de obras y/o declaren una demolición.

Seguidamente, el área interviniente destaca el carácter autodeclarativo del tributo, adelantando que la contribuyente involucrada emite a través de la Clave Fiscal Ciudad, la declaración jurada para su pago, por generación de residuos por obra, siendo así responsable por las manifestaciones expuestas en ella, en línea con los efectos definidos desde la resolución 433/GCABA/

AGIP/2009 y la resolución 764/GCABA/AGIP/2009, consolidando la responsabilidad de la contribuyente frente al tributo, atento que por acto propio y voluntario, declaró desde el aplicativo web con clave ciudad, la generación de residuos por la obra vinculada con el inmueble involucrado, a los efectos del pago del tributo.

III. Conclusión: Con sustento en los antecedentes prealudidos, el área interviniente colige como criterio de doctrina administrativa aplicable al caso que, la falta de titularidad sobre el inmueble por parte de quien declara generación de residuos por ampliación o demolición de inmueble, para el pago del tributo bajo análisis, no resulta excluyente de responsabilidad fiscal.

Dicho criterio fue conformado mediante Providencia emitida por la superioridad.

Thomson Reuters

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Thomson Reuters

Gravabilidad de cargas, descargas y removidos en provincia de Buenos Aires

Germán Martín Quirán (*)

Se analiza la res. 31/2020 de ARBA, en la cual se reglamenta el adicional del impuesto sobre los ingresos brutos aplicable a las actividades portuarias.

I. El art. 100 de la ley 15.170

El pasado 9 de junio de 2020 se publicó en el Boletín Oficial de la Provincia de Buenos Aires la res. norm. 31/2020, por medio de la cual se reglamentó el art. 100 de la ley 15.170. En estas líneas nos proponemos hacer un breve comentario sobre el contenido normativo de ambas normas y, al final, unas breves reflexiones acerca de su (in)constitucionalidad.

El art. 100 de la ley 15.170 estableció “para el ejercicio 2020 y con carácter extraordinario, un incremento en el impuesto sobre los Ingresos Brutos” (“ISIB”) a las actividades comprendidas en los códigos allí indicados (1), en

(*) Asociado en Pérez Alati, Grondona, Benites & Amtsen.

(1) Los códigos indicados son los siguientes: 521020: Servicios de manipulación de carga en el ámbito terrestre. La estiba y consolidación de mercaderías en el área portuaria. Se considera como tales a las operaciones de desplazamiento de la carga desde el muelle a las bodegas del buque su adecuada disposición dentro de las mismas. 522010: Servicios de almacenamiento y depósito en silos. El almacenamiento, depósito y tratamiento de granos. 522020: Servicios de almacenamiento y depósito en cámaras frigoríficas. El almacenamiento y depósito en instalaciones frigoríficas de todo tipo de mercadería que

lo requiera. 522092: Servicios de gestión de depósitos fiscales. El almacenamiento de automóviles, gas y petróleo, madera, productos alimenticios y agropecuarios, productos textiles, sustancias químicas, etc. 522099: Servicios de almacenamiento y depósito ncp. El almacenamiento de automóviles, gas y petróleo, madera, productos alimenticios y agropecuarios, productos textiles, sustancias químicas, etc. 524210: Servicios de explotación de infraestructura para el transporte marítimo, derechos de puerto. Las actividades de peaje fluvial y el cobro de tasas por el uso de la infraestructura de los puertos. 524290: Servicios complementarios para el transporte marítimo ncp. Los servicios de protección y vigilancia de buques, etc. Incluye la explotación de servicios de terminales como puertos y muelles. 523011: Servicios de gestión aduanera realizados por despachantes de aduana. La tramitación de las formalidades de aduana, como por ejemplo la actividad de los agentes aduaneros. 523019: Servicios de gestión aduanera para el transporte de mercaderías. La tramitación de las formalidades de aduana, como por ejemplo la actividad de los agentes aduaneros. 523031: Servicios de gestión de agentes de transporte aduanero excepto agencias marítimas. La tramitación de las formalidades de aduana, como por ejemplo la actividad de los agentes aduaneros. 523032: Servicios de operadores logísticos seguros en el ámbito aduanero. Las gestiones efectuadas por los operadores logísticos a fin de propender a una correcta distribución de las cargas en todas las modalidades de operación de transporte. 523039: Servicios de operadores logísticos ncp. Las gestiones efectuadas por los operadores logísticos a fin de propender a una correcta distribución de las cargas en todas las modalidades de

lo vinculado a la explotación de terminales portuarias ubicadas en puertos de la Provincia de Buenos Aires (“PBA”).

Dicho *incremento* consiste en el pago de la suma de \$47 por cada tonelada —o fracción superior a quinientos kilogramos— de mercadería cargada en buques durante el mes; \$139 por cada tonelada —o fracción superior a quinientos kilogramos— de mercadería descargada de buques durante el mes; y de \$23, por cada tonelada —o fracción superior a quinientos kilogramos— de mercadería removida durante el mes.

En caso de que durante un mes existan operaciones de carga, descarga y removido, el importe mensual a ingresar resultará de la suma de los montos que correspondan a cada operación.

Finalmente, se estableció que el *incremento* en cuestión no aplicará en caso de mercadería en tránsito, reembarque para trasbordo y/o en tráfico. Tampoco cuando la mercadería sea arena, piedra y otros productos áridos determinados por la reglamentación; o bien mercadería vinculada con la actividad pesquera de los buques y embarcaciones que operan desde los puertos y apostaderos bonaerenses, así como los productos de la pesca artesanal y acuicultura.

La ley 15.170 entró en vigencia el 8 de enero de 2020.

II. Res. norm. 31/2020. Contenido normativo

La res. norm. 31/2020 (“RN 31/2020”) recientemente publicada (i) determina el procedimiento a seguir a fin de ingresar el impuesto en cuestión para los responsables por deuda propia, (ii) establece un ré-

operación de transporte. 523090: Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías ncp. La actividad efectuada por los agentes de carga que operan en los modos terrestre y aéreo en el sentido de la organización y coordinación del transporte en nombre del expedidor o consignatario. Dichos códigos de actividad corresponden al Nomenclador de Actividades del impuesto sobre los Ingresos Brutos (NAIIB18) aprobado por la res. norm. 38/2017 y modificatorias.

gimen de recaudación de dicho impuesto, y (iii) fija un régimen de información que deberán cumplir los agentes de recaudación y quienes exploten terminales portuarias ubicadas en esta en su calidad de titulares de puertos particulares.

II.1. Procedimiento para ingresar el tributo

El art. 1º de la RN 31/2020 establece el procedimiento para que los contribuyentes del ISIB indicados en el art. 100 de la ley 15.170 que exploten terminales portuarias ubicadas en el territorio de la PBA ingresen el adicional del tributo establecido en el art. 100 de la ley 15.170.

Sobre el particular, establece que deberán ingresarlo aquellos que exploten las terminales portuarias indicadas en su calidad de (i) entes de derecho público no estatal, (ii) titulares de puertos particulares, (iii) consorcios de gestión, (iv) aquellos a los que por concesión y otro vínculo contractual se les haya otorgado dicha explotación. En atención a ello, entendemos que es necesario para quedar comprendido en esta disposición (i) explotar una terminal portuaria en la PBA en las calidades antes referidas, y (ii) desarrollar alguna de las actividades enumeradas en el art. 100 de la ley 15.170.

A su turno, el art. 2º establece que corresponderá abonar el adicional a la carga o descarga cuando la mercadería tenga destino o procedencia fuera del país. Asimismo, en el caso de la mercadería removida, el adicional se abonará en el primer puerto que inter venga en la provincia, y por única vez, aunque la mercadería sea pasible de sucesivas remociones.

Por último, el art. 3º establece que la declaración y pago del incremento deberá ingresarse de conformidad con el mecanismo establecido en la res. norm. 25/2014 y en la res. gral. (Comisión Arbitral) 11/2014 y en la res. gral. (Comisión Arbitral) 1/2019, según corresponda.

Sobre el particular, corresponde destacar que el art. 2º expresamente determina que el tributo solo aplica en aquellos casos en los

que la mercadería tiene destino o procedencia fuera del país, es decir, sobre las importaciones y exportaciones.

Por su parte, la destinación suspensiva de exportación de removido está prevista en el art. 386, ss. y cc. del Cód. Aduanero, que la define como aquella *en virtud de la cual la mercadería de libre circulación en el territorio aduanero puede salir de este para ser transportada a otro lugar de este, con intervención de las aduanas de salida y de destino, sin que, durante su trayecto, atraviese o haga escala en un ámbito terrestre no sometido a la soberanía nacional*. En el caso que nos ocupa, el art. 100 y la RN 31/2020 resultarían de aplicación —por ejemplo— respecto de la carga de aquella mercadería embarcada en la PBA con destino a otro puerto argentino, sin que en el trayecto atraviese o haga escala en otro puerto; o viceversa.

II.2. Régimen de recaudación

El art. 4º y ss. establecen un régimen de recaudación en cabeza de (i) los Consocios de Gestión Portuaria, (ii) los sujetos que administren puertos y (iii) las delegaciones portuarias de la Provincia de Buenos Aires. Ellos deberán actuar como agentes de recaudación respecto de los sujetos alcanzados por el incremento, establecidos en el art. 1º de la RN 31/2020, que exploten terminales portuarias dentro del ámbito de actuación de cada agente.

El importe a recaudar debe calcularse conforme lo establecido en el art. 100 de la ley 15.170 reseñado más arriba, multiplicando la tarifa establecida por la cantidad de toneladas o fracción mayor a quinientos kilogramos cargadas, descargadas o removidas por cada terminal. Los agentes de recaudación deberán extender como comprobante el formulario A-122P, que se aprueba como Anexo I de la norma en comentario.

El importe recaudado tendrá para los contribuyentes el carácter de impuesto ingresado respecto del ISIB, y podrá ser computado como pago a cuenta en el anticipo correspondiente al mes en que se produjo la ope-

ración sujeta a recaudación, o en el mes inmediato siguiente. Asimismo, en caso en que el importe recaudado no sea suficiente para cancelar el anticipo en cuestión, el contribuyente deberá ingresar el saldo pendiente. Del mismo modo, si el importe recaudado es mayor que el anticipo debido, el saldo a favor del contribuyente podrá computarse contra los anticipos siguientes, aun excediendo el período fiscal.

Los agentes de recaudación deberán inscribirse como tales con anterioridad al 1º de septiembre de 2020, y deberán comenzar a actuar a partir de esa fecha. Del mismo modo, en caso de reunir las condiciones para actuar como agente de recaudación con posterioridad a dicha fecha, los agentes deberán inscribirse hasta el último día hábil del mes en el que reúnan todos los requisitos, y comenzar a actuar a partir del mes inmediato siguiente.

II.3. Régimen de información

El régimen de información deberá ser cumplido por los agentes de recaudación y por quienes exploten terminales portuarias ubicadas en la provincia en su calidad de titulares de puertos particulares.

Deberán suministrar mensualmente el detalle de las operaciones de carga, descarga y removido de mercaderías en toneladas o kilogramos, discriminando tipo y especie de mercadería; mes al que corresponden las operaciones y CUIT y razón social del contribuyente informado. Asimismo, deberán informar el origen y/o destino de la mercadería de que se trate, de conformidad con el modelo establecido en el Anexo III de la RN 31/2020.

La declaración jurada informativa deberá ser presentada hasta el quinto día hábil de cada mes calendario inmediato subsiguiente al informado.

Tal como ocurre con los agentes de recaudación, los agentes de información deberán inscribirse como tales hasta el 1º de septiembre de 2020, y deberán comenzar a actuar a partir de esa fecha.

III. Conclusiones

Desde nuestra parte, entendemos que el art. 100 de la ley 15.170 y su reglamentación son inconstitucionales, ya que en los hechos el incremento funciona como un tributo a la importación y exportación de mercaderías, potestad reservada exclusivamente al Congreso Federal (arts. 4º y 75, inc. 1º, de la CN). Ello surge en forma indubitable del mismo art. 100 de la ley 15.170, ya que todas las mercaderías exportadas han sido previamente cargadas en un buque de ultramar, y las importadas fueron descargadas oportunamente. La voluntad del legislador de gravar el comercio exterior también puede advertirse del distinto tratamiento que hace de importaciones y exportaciones, gravando con mayor severidad a las primeras.

Sin perjuicio de ello, y si cupiese alguna duda, la clara intención de la Provincia de Buenos Aires de gravar las importaciones y exportaciones resulta manifiesta del art. 2º de la RN 31/2020, anteriormente comentado, en cuanto establece que el tributo resultará de aplicación cuando la mercadería tuviese origen o destino el exterior del país.

Por su parte, al afectar la operación de removido, también se afecta el comercio interjurisdiccional, cuya reglamentación está expresamente reservada al Congre-

so Federal, conforme dispone el art. 75, inc. 13, de la CN.

Finalmente, al gravar la carga y descarga de mercadería y su removido, el art. 100 de la ley 15.170 viene a erigirse como una aduana interior, prohibida por los arts. 9º, 10, 11 y 12 de la CN.

En consecuencia, tanto el art. 100 de la ley 15.170 como la RN 31/2020 que lo reglamenta son a nuestro entender violatorios de los arts. 4º, 9º, 10, 11, 12, 75, inc. 1º, y 13 y 126 de la CN.

Por último, no pueden dejar de advertirse los efectos adversos y distorsionados del tributo en cuestión, ya que este es más gravoso respecto de las mercaderías de mayor peso respecto de aquellas más que sean más livianas y valiosas. A su vez, el tributo establecido resta competitividad a los puertos de la Provincia de Buenos Aires en comparación a los de otras jurisdicciones próximas, como Santa Fe y Capital Federal. Ello dificultará la traslación de la carga tributaria para las terminales portuarias incididas (cuando ella fuere en absoluto posible); e indudablemente desalentará el flujo de mercaderías que puedan optar por otras jurisdicciones menos gravosas tributariamente.

La prueba de la prestación del servicio en las tasas municipales

Reflexiones a raíz de un reciente fallo de la justicia contencioso-administrativa de la provincia de Buenos Aires

Gastón Vidal Quera (*)

En la tasa de seguridad e higiene, en donde al tomarse como base imponible los ingresos brutos del contribuyente, se dan casos en donde puede no haber relación entre el costo del servicio de cada contribuyente en forma individual y el monto de lo que se le cobra. En el artículo se analiza cómo es de vital importancia que el municipio pruebe la efectiva prestación de los servicios para tener derecho a cobrar la tasa en cuestión.

I. Presentación del tema

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante “CS”) en su invariable jurisprudencia ha requerido que para cobrar una tasa municipal debe encontrarse la prestación de un servicio efectivo por parte del municipio. Así ha dicho en forma reiterada que “al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente” (1).

Se trata de algo afirmado ininidad de veces por la Corte Suprema, tan básico y esencial como el hecho de que sin servicio no hay tasa. El servicio debe ser prestado realmente y no en forma potencial o hipotética, caso contrario estaríamos frente a un impuesto “disfrazado” ya que el municipio bajo el ropaje de una tasa no prestaría los servicios que justificarían su cobro. En materia de tasa de seguridad e higiene en la provincia de Buenos Aires por bases de me-

dición y forma de cobro estaría cobrando algo análogo al impuesto sobre los ingresos brutos de carácter provincial.

El requisito de prestación no es académico ya que surge de la Ley de Coparticipación que exige tasas retributivas de servicios efectivamente prestados (2).

Uno de los aspectos que siempre genera problemas está relacionado con el hecho de a cargo de quien pesa la prueba de la prestación del servicio, si está en cabeza del contribuyente que invoca que no se lo prestaron o si es a cargo del municipio. Estos planteos se dan esencialmente en la tasa que más recauda y más conflictos trae como es la de seguridad e higiene. Probar el servicio o, la contracara hay que negar que fue efectivamente recibido puede ser mucho más fácil en una tasa como la de alumbrado, barrido y limpieza en donde constan las facturas que paga el municipio por el alumbrado o los contratos de recolección de basura y los datos de los empleados municipales que prestaron el servicio.

(*) Profesional independiente.

(1) Fallos 234:663, 236:22, 251:222, entre muchos otros.

(2) Art. 9º, inc. b), ley 23.548.

Un reciente pronunciamiento de la justicia contencioso-administrativa de la provincia de Buenos Aires (3) me da pie para, además, de analizarlo, repasar la jurisprudencia de la Corte Suprema sobre el tema terminando con unas reflexiones particulares para aportar a un tema que siempre se discute.

II. La prueba sobre la prestación del servicio en la jurisprudencia de la Corte Suprema

Ya en el año 1996 el Alto Tribunal en una causa en la que se discutía si una ordenanza municipal que imponía a una empresa de transportes una tasa del diez por ciento (10%) sobre el valor de la tarifa vigente sobre los boletos en los que se aplicaba sobre la totalidad de los ingresos que también se generaban fuera del ámbito territorial de la municipalidad, los que se dijo no tenían relación con el costo del servicio. En lo que respecta a la prueba de la prestación de este, con claridad se resolvió: “la carga de probar el costo del servicio de mantenimiento de calles pavimentadas y de tierra no puede imponerse a la empresa de transportes, pues constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial” (4).

Este criterio fue reiterado hace unos años. Así la prueba respecto a la prestación del servicio se realzó en un conocido precedente del Alto Tribunal, caratulado “Quilpe SA s/ inconstitucionalidad”, en donde se resolvió en sentencia del 9 de octubre de 2012 al rechazar el cobro de una tasa de seguridad e higiene por ausencia de prueba del servicio:

“5) Que en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe destacar sobre el particular que,

(3) “Autoservicios La Amistad Coop. De Trabajo Limitada c. Municipalidad de La Plata s/ pretensión restablecimiento o reconocimiento de derechos”, sentencia del 20 de abril de 2020 del Juzgado Contencioso Administrativo N.º 2 de La Plata.

(4) Fallos 319:2211.

ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar —si así hubiera ocurrido— la prestación del servicio (confr. CS, Fallos: 319:2211, consid. 5º).

“Al respecto no puede dejar de observarse que, según surge de la jurisprudencia citada a lo largo de este pronunciamiento, la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de una tasa, por lo cual es un punto que debe ser debidamente esclarecido para la adecuada decisión del pleito” (lo destacado me corresponde).

El fallo analizado es muy importante, pero hay que decir que la empresa actora no estaba inscripta en la tasa y que, además, la impugnó por falta de servicio ya que el municipio quería cobrar retroactivamente por una tasa por la cual no había prestado ningún servicio. También se aclara otro tema que muchas veces se analiza y discute dado por el hecho de quien tiene que probar efectivamente la prestación del servicio. Como dice la Corte, es el municipio quien está en indudables condiciones mejores de probar que prestó y presta el servicio.

Para los casos que los contribuyentes impugnan una tasa que pagaron o son contribuyentes puede ser más difícil, no imposible, mostrar que no les fueron prestados los servicios municipales, máxime cuando la Corte acepta que el servicio se brinda en miras al “interés general” y en un todo de acuerdo con la capacidad contributiva (5). El municipio debe contar con elementos probatorios para acreditar que prestó el servicio.

Pero, no obstante, adelanto mi opinión que es siempre el municipio quien está en mejores condiciones de mostrar la prestación del servicio insisto recabando o conservando elementos de prueba. Es por ello

(5) Para ampliar VIDAL QUERA, Gastón, “Cuestiones conflictivas de tributación local”, Ed. Errepar, 2019.

que fallos como los que se comentarán son novedosos en la materia y deben ser destacados.

III. El fallo “Autoservicios La Amistad Cooperativa de Trabajo Limitada c. Municipalidad de La Plata”

En esta causa se inició una acción de repetición contra la municipalidad de La Plata, abonados en concepto de la Tasa de Seguridad e Higiene del período 2012.

Se funda el pedido en el plazo de diez años establecido por el Código Civil conforme lo que se dispuso en el fallo “Bruno” de la CS (6) por lo que se pide la inconstitucionalidad de los cinco años que establece la Ordenanza Municipal, destacando que sería un ritualismo inútil iniciar el pedido en sede administrativa.

Se argumenta que se abonó la Tasa de Seguridad e Higiene “... por un servicio que el municipio nunca prestó, resultando en consecuencia, un pago sin causa que no guarda proporción alguna con su costo”. La ausencia del servicio se indica en los hechos por parte del demandante transforma a la tasa en un impuesto.

Se indica también que la carga de la prueba sobre la efectiva prestación de los servicios gravados y su costo debe recaer en quien se encuentra en mejores condiciones de probarlos que en el caso es el municipio. Se indica la afectación al derecho de propiedad (art. 17, CN) causada por la desproporción existente entre el monto de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene ingresada a las arcas de la municipalidad de La Plata y la capacidad contributiva de su representada.

Luego de declarada la admisibilidad de la demanda, en su contestación el municipio:

a) Solicita se declare de prescripción de la acción de repetición, atendiendo que la ordenanza fiscal establece su ejercicio en un plazo de cinco [5] años. La demanda fue

iniciada el 31/07/2018 con lo cual es extemporánea.

b) Reivindica el poder de policía municipal sobre aquellos establecimientos que dentro de su jurisdicción realicen las actividades establecidas por la ordenanza fiscal y requieran su habilitación para funcionar. No ha actuación ilegítima por parte del municipio.

c) Sobre la prestación del servicio afirma que la carga de la prueba no recae sobre el municipio. Sostiene que resulta suficiente que la inspección se halle organizada de manera tal, que todos los sujetos pasivos puedan ser pasibles de aquella de manera esporádica, ocasional o potencial.

De la sentencia se destacan los siguientes aspectos:

a) Respecto a la excepción de prescripción solicitando se aplique el plazo de cinco años de la Ordenanza Fiscal, es rechazada. Se resuelve que “... a partir del fallo ‘Filcrosa’ (Fallos 328:3899), la doctrina de la Corte Suprema de Justicia Nacional ha sido invariable al considerar a la prescripción como un instituto general del derecho, en tanto el modo de extinguir las acciones, involucra aspectos típicamente vinculados al derecho de propiedad (consids. 6º y 7º). De ese modo, entendió que la delegación efectuada por las provincias para que el gobierno federal dicte los códigos de fondo (art. 75, inc. 12, CN), comprendía la de regular los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores, con el efecto consecuente de impedir a los gobiernos locales, el dictado de leyes incompatibles con lo que dichos códigos pudieran establecer sobre el particular” agregando que “... la demanda de repetición prescribe a los diez [10] años, según plazo general del art. 4023 del mismo código” (CS, causa ‘Bruno’, Fallos 332:2250). Lo expuesto, evidencia que la presente demanda ha sido iniciada dentro del plazo legal que estipula la doctrina legal citada (art. 4023, Cód. Civil; CS, Fallos 332:2250)”.

b) Respecto a la ausencia de un servicio efectivamente prestado se cita el fa-

(6) Fallos 332:2250.

llo “Quilpe SA” del 9 de octubre de 2012), “... cuya identidad sustancial con el presente se revela en las postulaciones partidarias, que ‘... esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, pues el art. 9º, inc. b, de la ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos, excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos...’ resulta sin hesitación, que la autoridad municipal necesariamente tiene que brindar al obligado al pago, el servicio sobre el cual recae el gravamen. En consecuencia, el caso requiere la demostración efectiva de la prestación del servicio que configura la especie y determina, respecto de la entidad actora, el nacimiento de la obligación tributaria a su cargo”.

Al analizar la prueba producida se refiere a un oficio requerido a la municipalidad para que el municipio informe el monto anual asignado presupuestariamente al servicio de Inspección de Seguridad e Higiene y si el servicio fue efectivamente prestado a la Cooperativa. Allí, la Dirección General de Asuntos Económicos de la municipalidad de La Plata, contestó textualmente: “El servicio fue prestado efectivamente dentro del Partido de La Plata. Sin embargo, no es posible ni necesario determinar la efectiva prestación del servicio a cada contribuyente, por las consideraciones que se hacen a continuación... Luego, reprodujo en términos similares, las posiciones sentadas en la contestación de demanda”.

En lo que me parece más relevante del fallo, se indica que el contribuyente no es quien puede probar que le prestaron el servicio.

Con claridad se indica que “... endilgar a la firma contribuyente la tarea de acreditar el acaecimiento de un hecho que alega inexistente, constituye en el caso una exigencia procesal desmesurada, considerando que la Administración se halla en mejores

condiciones de demostrar —si así hubiere ocurrido— la prestación del servicio de marras —v.gr., actas de inspección, testimonio de inspectores... También así se estableció en el ya citado precedente ‘Quilpe’, al decir ‘Que en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar —si así hubiera ocurrido— la prestación del servicio (conf. CS, Fallos: 319:2211, consid. 5º)’ —destacado se agrega—. Sentado ello, la valoración del informe presentado, permite suponer que, la afirmación declamatoria de que el servicio se encuentra organizado y se presta a los contribuyentes sin ninguna consideración particular en relación con la actora, no resulta concluyente para acreditar la concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio de inspección de seguridad e higiene, a su respecto”. Pesa sobre el municipio la carga de la prueba, sin importar los períodos que se discutan, relacionados con la prestación del servicio.

En definitiva, se declara la ilegitimidad de la tasa por Inspección de Seguridad e Higiene percibida por la municipalidad de La Plata durante el período 2012 y se ordena la devolución de los importes que se hubiesen abonado.

IV. Conclusiones

En mi opinión no es procedente en ningún supuesto que se ponga en cabeza del contribuyente la prueba de la prestación de un servicio por el que se le reclama por una tasa municipal, ello cuando recibe principalmente una intimación por los períodos no prescriptos en que no la abonó que es la situación de hecho que resolvió la Corte en “Quilpe” con mucha claridad.

¿Como va a ser el contribuyente que prueba algo que no puede hacer como es que no recibió el servicio (ello es claramente un hecho negativo)?

La prestación del servicio debe ser acreditado por el municipio, y sin razón alguna muchas veces se intenta poner ello en cabeza del contribuyente con afirmaciones dogmáticas e incluso es un tema que recurrentemente la doctrina vuelve a analizar.

Es un municipio que reafirmando su legítima facultad de cobrar una tasa municipal debe constituir prueba del servicio que efectivamente presta, para el caso que reciba algún cuestionamiento por parte del contribuyente (7).

En la tasa de seguridad e higiene, en donde al tomarse como base imponible los ingresos brutos del contribuyente, se dan casos en donde puede no haber relación entre el costo del servicio a cada contribuyente en forma individual y el monto de lo que se le cobra. En estos casos, es de vital importancia que el municipio prueba la efectiva prestación de los servicios para tener derecho a cobrar la tasa en cuestión.

Es cierto que para los períodos anteriores a “Quilpe” va a ser complejo para los municipios poder probar la efectiva prestación de los servicios ya que es muy posible que no cuenten con la prueba exigida de cada

contribuyente o deben esforzarse para efectuar su producción (actas de inspección, testimonios de empleados, demostrar el monto del presupuesto destinado a la tasa, etc.).

Ello con más razón si se convalida el criterio de prescripción de diez años de repetición para las obligaciones anteriores al 2015 y vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación actual en donde se aplica pacíficamente el art. 4027 del Cód. Civil con el plazo decenal de acuerdo con lo resuelto en la citada causa “Bruno” por parte de la CS.

Para los períodos posteriores al 2015 debería aplicarse el plazo de prescripción de cinco años que tiene el art. 2560 del Cód. Civ. y Com. y la mayoría de las legislaciones municipales.

Para confirmar si es un criterio que prevalece en la jurisprudencia, cabe esperar la resolución de la Cámara de La Plata ya que posiblemente sea una sentencia que se apele, y llegado el caso la Suprema Corte respecto al punto esencial de la falta de acreditación de los servicios municipales por parte del municipio. Ello por cuanto quienes se encuentren en similares condiciones se verían incentivados a iniciar acciones de repetición con el argumento analizado de la falta de prestación del servicio.

(7) Ver el Dictamen del Procurador del fallo “Quilpe SA” donde dice que debe tener constancias de actas, visitas de funcionarios municipales, control del libro de visitas, entre otras.

Thomson Reuters

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL

Thomson Reuters

Jurisprudencia del Juzgado en lo Contencioso-Administrativo n.º 3 del departamento judicial La Plata

Hernán A. Colli^(*)

I. Procedimiento de determinación de oficio. Determinación sobre base presunta. Declaración de nulidad de la resolución determinativa

Fallo analizado: “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Tribunal Fiscal de Apelación s/ pretensión anulatoria - otros juicios” (expte. 14969), JUCA N° 3 La Plata, sentencia del 28 de mayo de 2020.

Hechos: El Sr. Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires dedujo demanda contenciosa administrativa para que se revoque la resolución del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires (Sala II), dictada el día 5 de noviembre del año 2009 que involucraba a la firma Wal Mart SRL, la que —a su vez— había declarado la nulidad de la resolución determinativa dictada. En la demanda se sostuvo que la determinación impositiva había sido dictada con total apego a las normas que rigen el procedimiento y que se respetó el derecho de defensa del contribuyente. Se afirmó que la severa sanción impuesta no era procedente, de conformidad a las prescripciones del art. 117 del Código Fiscal —entonces vigente— por cuanto las nulidades en dicho ordenamiento están legalmente reguladas, son taxativas, solo procedentes frente a vicios graves, de interpretación restrictiva y solo cabe acudir a dicho instituto como última ratio. Particularmente, sobre el método de determinación sobre base presunta utilizado alegó que fue legítima la conducta estatal, en

tanto el Fisco se vio imposibilitado de obtener elementos ciertos necesarios para conocer con exactitud la existencia de la obligación tributaria y su magnitud, dada las falencias e insuficiencia detectadas en la documentación presentada. Por dicha razón, las notas de débito emitidas por la contribuyente debían ser cotejadas con los registros contables de los diversos proveedores y la información por ellos suministrada, para establecer si se configuraba a su respecto el hecho imponible gravado por la ley. Y a partir de ello concluyó que los conceptos incluidos en estas respondían a distintos rubros no asimilables a “descuentos por volúmenes de venta”, no pudiendo imputarse a facturas concretas, en las que se los contemplara como bonificaciones o descuentos y que los proveedores las trataron contablemente como un “gasto”. Agregó que tampoco tornaba nula la determinación practicada, la circunstancia que la Administración haya denegado la producción de la prueba pericial e informativa ofrecida por el contribuyente, porque era inconducente para dilucidar la cuestión planteada, toda vez que con los elementos reunidos en el procedimiento administrativo se acreditó debidamente la configuración del hecho imponible.

Luego de resumirse los antecedentes del caso y particularmente los fundamentos de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal —cuya lectura recomendamos—, se expone que el pormenorizado análisis efectuado en ella permite advertir la configuración de los vicios en los que incurrió el ente fiscal al tramitar el procedimiento determinativo incoado.

(*) Presidente del Colegio de Abogados de La Plata.

Específicamente se destacan, como aspectos más relevantes que se abordaron en el pronunciamiento previo, los siguientes:

1) Prescindir de la prueba ofrecida en la etapa administrativa y considerar solo parcialmente la información suministrada por los proveedores. Además de ello, la ilegitimidad en la selección del procedimiento sobre base presunta utilizado cuando resultaba factible realizar dicho procedimiento sobre base cierta. Incluso si hubiera sido válido el mecanismo presuntivo se realizó una aplicación incorrecta de las reglas sobre presunciones simples, a partir de considerar como de mayor valía probatoria la documentación y contabilidad de los proveedores por sobre la del propio contribuyente.

2) No realizar distinciones en la aplicación del entonces art. 163, inc. a) del Código Fiscal (t.o. 2004), a la luz de las restantes previsiones legales que rigen el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dado que dicha norma —en modo genérico— tiene por finalidad primordial establecer la exacta medida de la retribución que debe tomarse en cuenta para cuantificar la base imponible del gravamen y esta debe responder —en definitiva— a una situación de real obtención de ingresos por la realización de una actividad gravada. Bajo esa premisa, las devoluciones, bonificaciones y descuentos, no hacen sino contribuir a revelar la precisa medida económica de dicha capacidad de pago, efectuándose una minuciosa distinción sobre los supuestos incluidos en la previsión normativa y distinguiéndose los diferentes tipos de descuentos, y dentro de ellos, específicamente los denominados “descuentos funcionales”.

3) No individualizar explícitamente, en sentido material, la norma legal que sustenta el procedimiento técnico utilizado por la Administración para alcanzar el monto de la obligación presuntamente omitida, de acuerdo con las previsiones del art. 39 del Código Fiscal (t.o. 2004), siendo que la misma prescripción legal establece en su tercer párrafo, una serie de indicios con base en los cuales realizar la determinación presun-

ta, detallando cuáles “hechos conocidos” por la Administración pueden utilizarse como instrumento a los fines referidos tales como: capital invertido, fluctuaciones patrimoniales, volumen de las transacciones, etc. Estos indicios —hechos conocidos base de la presunción— deben traducirse, monetariamente, en su exacta magnitud, a partir de una adecuada fundamentación. Por el contrario, cuando se trata de presunciones legales es la norma la que indica —expresamente— la modalidad de cálculo.

4) Finalmente, que las falencias indicadas no resultaban pasibles de subsanación en tanto deviene impropio desentrañar la contienda en el marco de la tarea revisión que se impone —por principio general y legal y en el contexto de un recurso de apelación— al Tribunal administrativo. Lo contrario se traduciría en un estado de mayor indefensión para el contribuyente, quien perdería una etapa de debate cuando, en la especie, se trata de una tarea concerniente a un procedimiento de determinación instado en modo originario, claramente puesto en cabeza del organismo recaudador.

A partir de dichos antecedentes, el magistrado interviniente afirma que el haber denegado al contribuyente la producción de la prueba ofrecida implicó no solo la violación del derecho de defensa de la empresa sino, además, arribar a un resultado incorrecto y arbitrario.

Señala que debe repararse que, entre las deficiencias del procedimiento apuntadas, se advierte enumerada la omisión de individualización explícita —en sentido material— de la norma legal que sustenta el procedimiento técnico utilizado por la Administración para alcanzar el monto de la obligación presuntamente omitida y que, al respecto, se ha puesto de relieve que la modalidad empleada por la Inspección actuante, no encuentra recepción en el ordenamiento fiscal, al menos en el modo en que se ha practicado en el expediente.

Sumado a ello, también se concuerda con que no se ha clarificado —en cada supuesto— si se trataba de actividad gravada o no,

para efectuar deducciones en concepto de bonificación o descuentos; observando fallencias conceptuales en el proceder administrativo, sin admitir la prueba ofrecida por la contribuyente a fin de clarificar la cuestión.

Además, se indica que no se ha mensurado particularizadamente cada declaración suministrada, por lo que aparece comprobada la desvinculación que presenta el hecho en sus aspectos cuali y cuantitativos, respectivamente —recordando que a los fines de realizar la liquidación de la obligación determinada se toman las declaraciones juradas del IVA y su cotejo con los Acuerdos Comerciales— estableciéndose una proporción respecto de un mes el que se proyecta los restantes objeto de ajuste.

Se concluye que se adoptó el excepcional método presuntivo, obviando el procedimiento sobre base cierta que se constituye en la regla conforme el ordenamiento legal, habiendo rechazado la prueba ofrecida por ser inconducente para dilucidar la cuestión planteada.

En tal contexto, expresa que la parte actora no hace más que solicitar la nulidad del acto impugnado sin ofrecer más prueba que las propias actuaciones administrativas —de las cuales surge lo antes expuesto— y aseverar que no procedía la sanción de nulidad por tratarse de una medida excepcional por su extrema rigurosidad o severidad, destacando que, en su caso, el propio Tribunal Fiscal de Apelación podría haber producido prueba como medida de mejor proveer.

Sin embargo, lo cierto es que la prueba debió producirse en el marco del procedimiento determinativo y sumarial, y no posteriormente, a efectos de subsanar ese procedimiento, y “revisar” el ajuste efectuado.

El propio art. 117 del Código Fiscal (t.o. 2004 - hoy 128 en el t.o. 2011) establecía: “El recurso de apelación comprende el de nulidad. La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en

los arts. 62 y 103, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación. Admitida la nulidad, el expediente se remitirá a la Autoridad de Aplicación, quien deberá dictar resolución dentro de los treinta (30) días contados a partir de la fecha de recibidos los autos”.

De este modo, encontrándose verificada la causal prevista en la mencionada norma procede la declaración de nulidad, no siendo de recibo las alegaciones de la actora con relación a la severidad de la sanción resuelta en el acto cuestionado.

A mayor abundamiento, y si bien los fundamentos anteriores sellan la suerte adversa de la acción intentada, considera útil mencionar que la pericia contable efectuada en el trámite judicial —ofrecida y producida por la firma— ratifican la postura sostenida por esta en el marco del procedimiento administrativo previo.

Ello corrobora que —de haberse producido dicha prueba ofrecida en la instancia de descargo— el ajuste hubiera sido distinto y realizado sobre documentación que convertía en cierta —y no presunta— la base del cálculo.

Claves:

1) El procedimiento sobre base cierta se constituye en la regla para realizada la determinación de oficio de tributos, y solo cabe considerar como excepcional la utilización de métodos presuntivos, conforme el ordenamiento legal vigente.

2) La omisión de individualización explícita, en sentido material, de la norma legal que sustenta el procedimiento técnico utilizado por la Administración para alcanzar el monto de la obligación presuntamente omitida resulta suficiente para convalidar la declaración de nulidad producida por el Tribunal Fiscal de Apelación, máxime

cuando no se ha puesto de relieve que la modalidad empleada por la Inspección actuante encuentre recepción en el ordenamiento fiscal, al menos en el modo en que se ha llevado en el expediente.

3) La prueba ofrecida por el contribuyente debe producirse en el marco del procedimiento determinativo y sumarial, y no posteriormente, a efectos de subsanar ese procedimiento, y “revisar” el ajuste efectuado.

4) La declaración de nulidad de una resolución determinativa, en los términos previstos en el art. 117 del Código Fiscal (t.o. 2004 - hoy 128 en el t.o. 2011) solo requiere que se configuren las causales previstas en dicha norma. Cumplimentado ello, no pueden ser de recibo las alegaciones formalizadas acerca de la supuesta severidad de dicha sanción.

II. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires. Recurso de apelación. Plazo de interposición. Cómputo. Incidencia de días inhábiles para el propio Tribunal Fiscal de Apelación y para la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires

Fallo analizado: “Ederra SA”, TFABA, sala II, sentencia del 6 de febrero de 2020 (Reg. 2919).

Hechos: Llegaron las actuaciones a conocimiento del Tribunal Fiscal como consecuencia del recurso de apelación articulado contra la resolución dictada por el organismo de recaudación. Corrido el pertinente traslado, la Representación Fiscal planteó —como “cuestión previa”— la extemporaneidad de dicho recurso. Ello en atención a que este fue interpuesto el día 30 de enero de 2019 cuando la notificación había sido practicada —al domicilio fiscal electrónico— con fecha 30 de noviembre de 2018, encontrándose vencido el plazo de quince días establecido en el art. 115 del Código Fiscal. A tal fin se consideró que debían computarse exclusivamente aquellos días que resultaron “hábiles” para la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, por ser en ese ámbito en el que debe presentarse el recurso de apelación cuyo tra-

tamiento corresponde al Tribunal administrativo provincial, de conformidad con lo previsto en el art. 116 del ordenamiento legal anteriormente mencionado.

El fallo incluido en este espacio, cuyo análisis corresponde realizar en forma conjunta con otras precedentes dictados en fechas cercanas, cobra especial relevancia en el contexto actual de emergencia sanitaria por el COVID-19.

Ello por cuanto, conocer los criterios interpretativos expuestos en este como en otros en los que se abordó una cuestión similar, podrá ser de utilidad si se dejan sin efecto —sea en el ámbito de la Agencia de Recaudación provincial o en el tribunal administrativo— las suspensiones de términos actualmente vigentes como derivación de dicha emergencia sanitaria.

A fin de contextualizar la situación, es menester señalar que los plazos en el ámbito del Tribunal Fiscal fueron suspendidos —en un primer momento y por medio del Acuerdo Extraordinario 94 de fecha 17 de marzo de 2020— desde dicha fecha hasta el 31 de marzo de 2020— y luego, por medio del Acuerdo Extraordinario 95 (31/03/2020), en conjunción con las sucesivas prórrogas que disponga el Poder Ejecutivo Provincial, dada la remisión al art. 3º del dec. 132/2020 y lo previsto en los decs. 166/2020 y 167/2020, estos tres últimos posteriormente ratificados por medio de la ley 15.174.

El dec. 166/2020 dispuso en su art. 1º, establecer la suspensión de los procedimientos y plazos administrativos, correspondientes a la aplicación del Código Fiscal —ley 10.397 Texto Ordenado 2011 y modificatorias— y la ley 10.707, sus modificatorias y complementarias, sin perjuicio de la validez de aquellos que, por su naturaleza, resulten imposterables a los fines de las tareas de recaudación.

Por su parte, con el dec. 167/2020 se adoptó una medida similar respecto de los procedimientos y plazos administrativos correspondientes a la aplicación del dec.-ley 7647/1970 —Normas de Procedimiento

Administrativo de la Provincia de Buenos Aires— y demás procedimientos administrativos especiales.

En el fallo del encabezado, la circunstancia particular se vincula con la incidencia del Acuerdo Extraordinario 91 del Tribunal Fiscal del 8 de noviembre de 2018, por el que se dispuso la suspensión de plazos procesales desde el 26 de noviembre hasta el 7 de diciembre de 2018, como consecuencia de la mudanza de su sede.

En el cómputo realizado también incidió la feria anual de enero (Acuerdo Extraordinario 48/2007 y art. 19 del dec.-ley 7603/1970) y la doctrina que emerge de los Acuerdos Extraordinarios 83 y 90.

El Dr. CPN Crespi —al que presta su adhesión el Dr. Lapine— puntualiza que la firma fue notificada en el domicilio fiscal electrónico, el día 30 de noviembre de 2018 y el recurso de apelación se presenta el día 30 de enero de 2019, siendo que el plazo máximo para su presentación era el día 4 de febrero de dicho año.

Para realizar dicho cómputo, considera inhábil los días comprendidos en el Acuerdo Extraordinario 91, así como la feria anual del organismo durante el mes de enero, sin perjuicio de otros días inhábiles con alcance general —feriados nacionales o fines de semana— para toda la Administración Pública provincial que se produjeron dentro de dicho período.

Consecuentemente propone el rechazo de la “cuestión previa” planteada.

La Dra. Ceniceros, adelanta que no comparte la solución propiciada, recordando —respecto a la interpretación del Acuerdo Extraordinario 91— que se ha expedido en sus votos para las causas “Materia Hnos. SACIF” (sentencia del 20/11/2019, Registro 4178, Sala III y “Pluspetrol SA”, sentencia del 03/12/2019, Reg. 2906, Sala II), a los que se remite por razones de economía y celeridad procesal.

Específicamente, en el precedente “Materia Hnos. SACIF”, dicha vocal sostuvo —más

allá de otras consideraciones sobre la modalidad de notificación adoptada— que la controversia estriba en la consideración como inhábiles —a los efectos de la presentación del recurso— de los días comprendidos entre el 26 de noviembre al 7 de diciembre de 2018, inclusive.

Al respecto y tal como surge del texto del Acuerdo Extraordinario 91, la suspensión de términos fue decretada en forma excepcional por el Cuerpo por razones de mudanza y operaba únicamente en el “ámbito” del Tribunal.

Específicamente, el art. 1º aclaraba que esta se establecía “sin perjuicio de la validez de los actos procesales que pudieran cumplirse”.

Así las cosas, en los considerandos del mentado acuerdo se consignó que la medida se adoptaba a fin de posibilitar la adecuada custodia de los expedientes en tránsito, así como para asegurar la menor afectación posible al servicio jurisdiccional que se presta.

Sin embargo, refiere que conforme lo prescribe el art. 116 del Código Fiscal, la suspensión decretada no afectaba las posibilidades de parte interesada de cumplir con el plazo de 15 días previsto por el art. 115 de dicho ordenamiento, dada que la presentación no debía realizarse en la sede del Tribunal sino en la oficina designada por la Agencia de Recaudación.

A diferencia de ello, cuando se trata de no computar los días correspondientes a la feria de enero, el Acuerdo Extraordinario 48/2007 establece la suspensión de plazos, sin efectuar salvedad alguna, tratándose, asimismo, de una medida que surge expresamente de la Ley Orgánica.

Por su parte, el fallo dictado para la causa “Pluspetrol SA” —el que fue adoptado por unanimidad a partir del voto del Dr. Lapine— se aborda específicamente la cuestión atinente a la ausencia de cómputo dentro del plazo de interposición del recurso de apelación, respecto de la feria del mes de enero.

Ello a partir del planteo vinculado a la incidencia de la denominada “feria fiscal administrativa” que la Agencia de Recaudación dispuso por Resolución Normativa 21/2016 (modificada por Resolución Normativa 28/2017).

Esta —aplicable en el ámbito del organismo de recaudación— rige desde el año 2016 para la primera quincena de enero de cada año y la primera semana de la feria judicial de invierno que se fije para el Poder Judicial de la Provincia.

En este caso, el planteo de la Representación Fiscal se construyó también a partir de exponer que la previsión del art. 116 del Código Fiscal debe tenerse en consideración solo los días hábiles para el lugar de presentación del remedio elegido por el contribuyente.

Sin embargo, el rechazo propiciado en esa oportunidad, se basó en ponderar el juego de elementales principios que hacen a la garantía de la efectiva tutela jurisdiccional, evitándose consecuencias que tiendan a generar confusiones derivadas de interpretaciones que, si bien válidas desde lo novedoso, resultan contrarias a lo que suele acontecer.

Recuerda que en este sentido —desde antaño— no han existido dudas acerca del cómputo como “inhábiles” a los días del mes de enero a los fines de interponer el recurso de apelación cuyo tratamiento corresponde al Tribunal, y así se ha dejado definitivamente clarificado mediante Acuerdo Extraordinario 48 (13/12/2007) en virtud de lo dispuesto por el art. 19 de la Ley Orgánica (dec.-ley 7603/1970 y modificatorias).

A mayor abundamiento, se hizo referencia que dicha tesitura fue recogida —también— por el Acuerdo Extraordinario 83/2016, ni bien se repara que este se dicta con motivo de la resolución Normativa 21/2016, antes mencionada.

Y por ello, se interpretó necesario disponer exclusivamente la inhabilidad de ciertos días del mes de julio a los efectos del

cómputo en cuestión, en el entendimiento que resultaba superfluo regular la situación para el restante supuesto, tal como se desprende claramente de los fundamentos que precedieron la parte dispositiva, cuando se dijo que “... por su parte, este Tribunal Fiscal de Apelación tiene su período de feria solo durante el mes de Enero de cada año, conforme lo dispuesto en el art. 19 de su Ley Orgánica...”

Adicionalmente, el Dr. Lapine trajo a colación que la justicia en lo Contencioso Administrativo en autos “Feedlot Ceferino SAC c. Fisco Pcia. de Buenos Aires s/ pretensión anulatoria” (Juzgado N.º 1 del Departamento Judicial de La Plata, sentencia del 11/06/2013, luego confirmada por la Cámara de Apelación con asiento en la misma ciudad en fecha 27/02/2014), efectuó una aplicación similar, en cuanto aquel sostuvo —en lo que aquí interesa— que “... para impugnar las resoluciones Determinativas... la firma actora contaba con dos vías, el recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación y el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. El plazo para la presentación de ambos recursos es de quince [15] días a partir de la notificación, lo que varía en un recurso y en otro, es el cómputo de dicho plazo... Así, mientras el recurso de reconsideración tramita ante la Dirección de Rentas (hoy ARBA), que no tiene feria en enero; la del recurso de apelación tramita ante el Tribunal Fiscal, dónde no se computa dicho mes por ser inhábil”.

Finalmente, y a los fines de completar las posiciones de los vocales que actualmente integran el tribunal administrativo, corresponde hacer referencia a la postura del Dr. Carballal —al que prestaron su adhesión los Dres. Lapine y CPN Crespi— en “DHL Global Forwarding Argentina SA” y “Bristol Medicine SRL” (ambas sentencias del 05/02/2020 de la Sala I, Registros 2239 y 2240 respectivamente).

En estos —según se expuso— correspondía echar luz respecto del modo de contar los plazos en general y, en particular, cómo se computan al articularse la actividad de este Tribunal Fiscal de Apelación con la

Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Se destacó que ameritaba reforzar, remitiéndose a los considerandos del Acuerdo Extraordinario 90 (del 10/07/2018) que "... cuando se trata de presentaciones realizadas por los contribuyentes y/o responsables que deben articularse por ante el organismo fiscal para ser resueltas por este Cuerpo... el Tribunal ha considerado como días inhábiles aquellos que lo sean en el ámbito de la Agencia de Recaudación, ello sin perjuicio de que no corresponda computar tampoco aquellos que resulten inhábiles específicamente en esta instancia..."

En ese Acuerdo Extraordinario, así como en los anteriores y posteriores dictados en razón de la denominada "feria fiscal administrativa" (AE 83 del 13/06/2016 o 92 del 1/07/2019) se ha consignado que cualquier pauta interpretativa debe resultar tendiente a otorgar certeza a los contribuyentes y/o responsables, así como a los profesionales que los representan y/o patrocinan en esta instancia, procurando evitar que se generen confusiones y garantizando la igualdad de las partes en los procedimientos que se cumplen por ante este organismo.

Claves: Cuando se trata de presentaciones realizadas por los contribuyentes y/o responsables que deben articularse por ante el organismo fiscal para ser resueltas por el Tribunal Fiscal de Apelación, se deben considerar como días inhábiles aquellos días que lo sean en el ámbito de la Agencia de Recaudación, así como también los que específicamente revistan ese carácter para el propio Tribunal.

III. Demanda de repetición. Denegatoria tácita. Saldos a favor del contribuyente. Impuesto sobre los ingresos brutos. Intereses. Inconstitucionalidad art. 138, Código Fiscal y disposición normativa (ARBA) 61/2012. Incompetencia del cuerpo

Fallo analizado: "Inst. Cardiovascular de Buenos Aires", TFABA, sala III, sentencia del 20 de febrero de 2020 (Reg. 4202).

Hechos: La firma del epígrafe interpuso recurso de apelación por denegatoria tácita, de conformidad con lo previsto en los arts. 135 y 139 del Código Fiscal. En este se destacó que la demanda de repetición fue articulada, toda vez que la firma procedió a efectuar su "baja" en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral (con operatividad a partir del 30/06/2013), en atención al cese de actividades de la Provincia de Buenos Aires, transformándose en contribuyente local de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y siendo que dicha "baja" debía tramitarse por el organismo de recaudación correspondiente al domicilio fiscal. No obstante, ello, la Agencia de Recaudación provincial —en el mes de abril de 2014— calificó a la sociedad como "Contribuyente con Riesgo Fiscal 1", al entender que adeudaba la presentación de las declaraciones juradas correspondientes al período julio 2013 en adelante, lo cual provocó que se le practicaran recaudaciones en la fuente con relación al impuesto provincial, desde dicha fecha hasta el 1º de junio de 2015. Asimismo, informó que al interponerse la demanda de repetición el Fisco provincial inició una fiscalización integral, estableciéndose la existencia de saldos a favor del contribuyente, aunque —y a pesar de ello— no se resolvió favorablemente la devolución de los importes retenidos. Por otra parte, se agravia de los intereses resarcitorios fijados por la Autoridad de Aplicación en función de lo dispuesto por el art. 138 del Código Fiscal, planteando la inconstitucionalidad de la tasa establecida mediante el art. 1º de la resolución Normativa (ARBA) 61/2012, por vulnerar el derecho de propiedad y las garantías de igualdad y razonabilidad, resultando inválidas las tasas diferenciadas para los supuestos contemplados en los arts. 2º y 3º de dicha norma reglamentaria. Asimismo, se sostuvo que tampoco resultaba legítimo que los intereses corran desde la interposición del reclamo y no desde el momento de pago.

El Dr. CPN Crespi comienza su intervención exponiendo que, con anterioridad a la interposición del recurso bajo tratamiento, la fiscalización que tramitara el organismo de recaudación culminó arrojando

un resultado favorable a la pretensión de la contribuyente, conforme la readecuación formulada en su recurso y lo reconocido por la propia Representación Fiscal.

En este sentido, el Departamento de Operación Área Metropolitana La Matanza da cuenta que la empresa accionante fue fiscalizada en su calidad de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el período 07/2012 a 06/2015, arrojando dicho procedimiento un saldo a su favor.

A partir de este único aspecto, se concluye que corresponde hacer lugar al recurso interpuesto y ordenar a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires que, previa aplicación de lo dispuesto por el art. 141 del Código Fiscal, proceda a la devolución de las sumas recaudadas sin causa a la administrada.

Sentado ello, agrega que corresponde que dicha devolución se efectúe con más los intereses previstos en el art. 138 del Código Fiscal, desde la fecha de la interposición de la demanda en tratamiento y hasta la fecha del efectivo pago.

Ello así, destacando que —tal como lo afirma la Representación Fiscal— la inconstitucionalidad planteada contra dicha norma y la Disposición Normativa (ARBA) 61/2012 no puede ser de recibo, en atención a que excede la competencia del Tribunal emitir un pronunciamiento en el sentido requerido, al no darse los extremos contemplados por los arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la ley 7603/1970.

A mayor abundamiento recuerda que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, señaló: “... esta Corte ha establecido en el precedente ‘Arcana’ (CS, Fallos: 308:283) que lo atinente a la mora de los particulares en el pago de tributos y la repetición por parte de ellos de las sumas abonadas en tal con-

cepto, ‘son situaciones de diversa índole’, ya que en la primera —a diferencia de lo que ocurre con los reclamos de repetición— se encuentra comprometido ‘el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que —por otra parte— no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda’ (confr., en análogo sentido, CS, Fallos: 316:42... Que, de tal manera, la diversidad de situaciones lleva a descartar que la distinta tasa de interés aplicable a uno y otro supuesto pueda ocasionar agravio alguno al principio de igualdad (art. 16 de la CN)” (“Neumáticos Goodyear SA —TF 8659-A— c. ANA”, Sentencia del 09/11/2000, CS, Fallos: 323:34.12).

Consecuentemente, se propicia —con la adhesión de la Dra. Ceniceros y el Dr. Lapine— rechazar este particular agravio.

Claves:

1) Excede la competencia asignada al Tribunal Fiscal de Apelación —al no darse los extremos contemplados por los arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley 7603/1970— producir de la declaración de inconstitucionalidad del art. 138 del Código Fiscal y/o la Disposición Normativa (ARBA) 61/2012, en materia de los intereses acordados a las demandas de repetición.

2) Conforme la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la mora de los particulares en el pago de tributos y la repetición por parte de ellos de las sumas abonadas en tal concepto, son situaciones de diversa índole, y en razón de ello, debe descartarse que la distinta tasa de interés aplicable a uno y otro supuesto pueda ocasionar agravio alguno al principio de igualdad consagrado en el art. 16 de la CN.

ACTUACIÓN PROFESIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

LABORAL Y PREVISIONAL

Thomson Reuters

Impacto del coronavirus en el ámbito laboral: suspensiones, despidos, reducción de salarios

Mirta N. Userpater^(*)

Si bien a comienzos de año se implementó la doble indemnización —en principio por seis meses—, y luego, comenzada la pandemia, se prohibieron los despidos por unos meses, es en este contexto de cuarentena que algunos gremios comenzaron a aceptar recortes salariales a cambio de estabilidad laboral.

I. Introducción

A pesar del Programa de asistencia del Estado a la producción y el trabajo (*decs. 332/2020, 347/2020, 376/2020 y DA (JGM) 591/2020*) en plena implementación, el efecto de la pandemia en la actividad de los trabajadores privados registrados dependerá del sector en el que se desempeñen y de la capacidad financiera de la empresa para solventar, en una economía ya recesiva, algunos meses con pocos o nulos ingresos.

El Poder Ejecutivo hizo hincapié en priorizar la preservación del empleo: a comienzos de año se implementó la doble indemnización (*dec. 34/2020*) en principio por seis meses, y luego se prohibieron los despidos por dos meses (*dec. 329/2020*) abril y mayo 2020.

Recordemos que el *DNU 260/2020 del BO 12/03/2020* amplió por un año la emer-

gencia sanitaria, la *res. MTESS 202/2020, BO 14/03/2020* suspendió el deber de asistencia al lugar de trabajo de todos los trabajadores en condición de “casos sospechosos” según lo previsto en el art. 7º del decreto de necesidad y urgencia 260/2020 del 12/03/2020, la *res. (MTESS) 207/2020, BO 17/03/2020* dispuso una licencia de trabajo para empleados privados o estatales mayores de 60 años, embarazadas, trabajadores con diferentes afecciones de salud y quienes deban cuidar a hijos menores por la suspensión de clases estarán dispensados de concurrir a sus puestos de trabajo, no afectando el derecho a la remuneración. El *dec. 297/2020, BO 20/03/2020* y todas las normas que le continuaron relacionadas con el Ámbito Laboral y de la Seguridad Social, emitidas por el Poder Ejecutivo Nacional y otros organismos de contralor a partir de la declaración de pandemia declarada por la OMS respecto de las consecuencias producidas por el contagio del virus denominado científicamente como *COVID-19*, se sucedieron y suceden aún con una fre-

(*) Profesional independiente.

cuencia inusual, intentando adaptarse a las consecuencias de la pandemia de marras.

En este contexto, algunos gremios comenzaron a aceptar recortes salariales a cambio de estabilidad laboral. P. ej., recientemente la UOM acordó una reducción del 30% del salario para los empleados que no puedan regresar a trabajar tras la cuarentena, con el fin de evitar despidos.

Otros sectores con actividades paralizadas como pasteleros y petroleros también admiten la necesidad de rebajas para mantener los puestos de trabajo. Las cadenas de comida rápida pagaran sueldos en forma parcial. Es probable que este acuerdo entre partes se generalice si la cuarentena se prolonga y/o la recuperación de la actividad se demora.

Las paritarias tendrán que esperar algunos meses más.

Por cierto, la Argentina cuenta con casi 5 millones de asalariados informales y más de 4 millones de independientes, de los cuales alrededor del 60% se encuentra registrado.

Del último informe del Centro de Economía Política Argentina (CEPA), sobre el relevamiento realizado entre el 15 de marzo y el 15 de abril de 2020, se observó:

- Desde que se inició la cuarentena se registraron 5386 despidos y 7223 suspensiones. El 60% de los despidos fueron realizados por cuatro empresas. El primer caso fue el del grupo Techint, que dejó a 1450 trabajadores en la calle. Luego, Mirgor hizo lo mismo con 700 de sus trabajadores. En el rubro periodístico, la firma Publi Express, que edita entre otras la revista *Pronto*, despidió a más de 80 trabajadores tres días des-

pués de firmado el DNU de prohibición de los despidos.

- La reducción salarial es la fotografía de estos tiempos de crisis: 231.483 trabajadores pasaron a cobrar menos, acordado entre las patronales y los gremios; por otra parte, 50.034 casos de bajas de sueldos sin acuerdo. Se agregan 8480 casos de suspensiones con rebaja salarial y 3070 de atrasos en los pagos. En total, 297.063 trabajadores tuvieron rebajas en sus sueldos.

- Los gremios intervinieron para impedir despidos.

- Si se suma todos los afectados, ya sea por rebajas en los sueldos, despidos y suspensiones, el número de trabajadores con problemas derivados de la cuarentena supera los 300 mil. Prácticamente todos del sector privado, ya que el estado ha mantenido tanto el vínculo laboral como los ingresos habituales.

Se trabajó en función de los tipos de riesgo y cantidad de trabajadores afectados.

Los tipos de riesgo son:

- *Ruptura o riesgo de ruptura del contrato laboral*

- Despidos

- Suspensiones

- *Riesgo salarial*

- Atraso de pagos

- Reducción

- Suspensión con reducción

- Acuerdo de reducción

Cuadro 1. Ruptura o riesgo de ruptura del contrato laboral y riesgo salarial, cantidad de trabajadores afectados, período entre el 15 de marzo y el 15 de abril

Tipo de riesgo	Afectación	Cantidad de trabajadores
RUPTURA O RIESGO DE RUPTURA DEL CONTRATO LABORAL	Despidos	5.386
	Suspensiones	7.223
	SUBTOTAL	12.609
RIESGO SALARIAL	Atraso de pago de salarios	3.070
	Reducción salarial	54.030
	Suspensiones con reducción salarial	8.480
	Acuerdo patronal/gremio reducción salarial	231.483
	SUBTOTAL	297.063
TRABAJADORES/AS EN RIESGO	TOTAL	309.672

Fuente: CEPA

En el siguiente cuadro, CEPA expone los tipos de riesgo según sector privado/público y el mes de marzo y abril observando la cantidad de hechos relevados y la cantidad de trabajadores afectados.

Cuadro 2. Ruptura o riesgo de ruptura del contrato laboral y riesgo salarial, según sector público/privado y mes

Cantidad de casos de despidos, suspensiones, atraso en el pago de salarios, reducción salarial, suspensiones con reducción salarial y acuerdos con gremios consistentes en reducción de salarios. Período 15 de marzo a 15 de abril 2020.

Tipo de riesgo	Mes/Sector	Cantidad de hechos relevados	Cantidad de trabajadores afectados
Ruptura o riesgo de ruptura del contrato laboral	ABRIL	41	7.893
	Privado	39	7.878
	Público	2	15
	MARZO	23	4.716
	Privado	22	4.675
	Público	1	41
Riesgo salarial	ABRIL	81	287.233
	Privado	78	271.683
	Público	3	15.550
	MARZO	9	9.830
	Privado	9	9.830
Total general		154	309.672

Fuente: CEPA

Según el informe, los despidos y suspensiones se incrementaron en abril, y casi duplicaron los casos de marzo (de 23 a 41 casos), acompañados por un proceso similar en los trabajadores afectados (de 4716 a 7893), impulsado por las suspensiones.

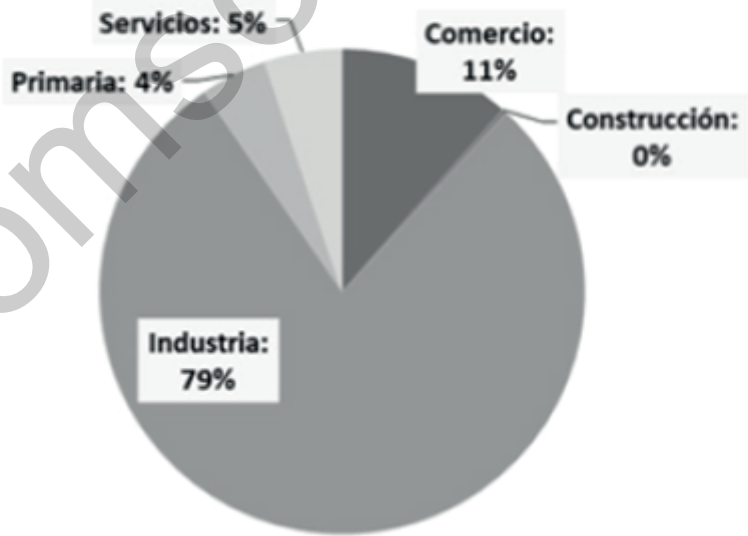
En los casos de riesgo salarial (atraso en el pago, casos de reducción salarial, suspensiones con reducción salarial y acuerdos con gremios) se produce un “salto fenomenal” en la primera quincena de abril pasando de 9 a 81 casos, afectando a 9830 trabajadores en marzo y 287.233 trabajadores en abril.

En despidos y suspensiones del sector privado, la amplia mayoría (58%) corresponden al sector servicios, seguido por construcción (19%), industria (14%), comercio (5%) y sector primario (4%).

En el mismo sentido, si se consideran los casos de riesgo salarial (atrasos de pago de salarios, reducciones salariales, suspensiones con reducción salarial y acuerdos entre partes para la reducción salarial casos de reducción o atrasos salariales), es también la industria la que comanda, con 79% de los casos (el peso del acuerdo de la UOM y petroleros es significativo), seguido por comercio (11%), servicios (5%) y el sector primario (se concentran en minería, 4%).

En el siguiente grafico se observa los casos de reducciones salariales en el sector privado, por actividad, en porcentaje.

Gráfico 1. Riesgo salarial. Cantidad de casos de reducciones salariales en el sector privado, por actividad, en porcentaje. Período 15 de marzo a 15 de abril 2020



Fuente: CEPA

Resumido el panorama vivencial, analizamos desde el punto de vista de la Ley de Contrato de Trabajo y otras normas laborales, cuáles son las posibilidades legales que puede y debe asumir el empleador.

Los empleadores o entidades gremiales con personería gremial deberán tramitar obligatoriamente el procedimiento preventivo de empresas en crisis, previamente a la comunicación de *medidas de despido, suspensión o reducción de la jornada laboral ya sea por causas económicas, tecnológicas, falta o disminución de trabajo, fuerza mayor*.

Existen dos tipos de procedimientos. La implementación de uno u otro dependerá de la cantidad de personal que se vea afectado por las medidas que la empresa adopte ante los motivos mencionados en el párrafo anterior.

Por ende, de conformidad al art. 98 de la ley nacional 24.013 de Empleo, el empleador que despidió o suspenda por razones de fuerza mayor, causas económicas o tecnológicas (implementar innovaciones tecnológicas que pueden afectar los puestos de trabajo), *deberá* tramitar el “Procedimiento Preventivo de Crisis de Empresas”, cuando afecte:

- más del 15% de sus trabajadores en empresas de hasta 400 dependientes,
- a más del 10% en empresas de 400 a 1000 y
- a más de 5% en empresas de más de 1000 trabajadores.

Si el personal afectado no alcanza los porcentajes establecidos en el mencionado artículo, los empleadores antes de disponer suspensiones, reducciones de la jornada laboral o despidos por causas económicas o falta o disminución de trabajo, *deberán* seguir el procedimiento contemplado en el dec. 328/1988 y dec. 265/2000.

Los requisitos que competen para el PPCE son los previstos en el art. 3° del dec. 265/2002 y si la empresa emplea a más de

50 trabajadores deben dar también cumplimiento al dec. 2072/1994; o los contemplados en el dec. 328/1988, según el trámite que corresponda.

El Ministerio de Trabajo a través de la res. 101/2020 dispuso que aquellos PPC que impliquen directa o indirectamente quitas, reducciones o alteraciones de las cargas que involucren a los recursos del estado nacional solo podrán sustanciarse con la intervención previa, directa y posterior homologación del organismo nacional. El 27/04 se publica la resolución MTEySS 359/2020 no inhibiendo las facultades de las distintas autoridades provinciales del trabajo para la sustanciación y posterior homologación de acuerdos colectivos y/o individuales en los términos del art. 223 bis de la LCT, en el marco de sus respectivas jurisdicciones y con arreglo a lo estipulado en el dec. 329/2020.

Los acuerdos homologados por las autoridades provinciales del trabajo deberán ser comunicados a la Subsecretaría de Fiscalización del Trabajo, dependiente de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social.

II. ¿Qué se entiende por falta o disminución de trabajo?

Las causas económicas se deben encontrar fuera del ámbito de control de la empresa, y resultar externas al riesgo propio del empleador. Deben ser causas ajenas a la voluntad y control del empleador.

No están expresamente definidas en la Ley de Contrato de Trabajo.

Se ha considerado que son causas ajenas al empleador las siguientes:

- Los hechos del príncipe: o lo dispuesto por el Estado, como la pesificación, la devaluación, corralitos, etcétera.

- La decisión de un país extranjero: es un hecho del príncipe traslativo, que se da por efecto de un tercero, también impeditivo de la continuidad de la normalidad de la empresa.

- La existencia de un evento internacional: como una guerra o un bloqueo.

El hecho debe ser grave, actual, perdurable en el tiempo, y el empleador debe probar que se han adoptado medidas para prevenirlo y siendo el mismo empleador quien debe demostrar que hizo todo lo posible para solucionarlo.

Jurisprudencialmente se demostró que no constituyen falta o disminución de trabajo:

- la recesión,
- la caída de ventas,
- la reducción de facturación,
- el aumento de *stock*,
- finalización del contrato de alquiler,
- falta de habilitación municipal,
- clausura,
- reestructuración,
- cierre de establecimiento.

Por el contrario, si se ha perdido el cliente principal, o está prohibida la importación de materia prima esencial para la actividad, se considera falta o disminución de trabajo.

III. ¿Qué se entiende por fuerza mayor?

El concepto de fuerza mayor se basa en hechos de la naturaleza imprevisibles o aun cuando puedan preverse, no puedan impedirse.

Ejemplo de ello resultan ser las inundaciones, terremotos, catástrofes, etc., Son hechos que impiden al empleador dar trabajo.

Se caracterizan por:

- Imprevisibilidad.
- Inevitabilidad.

- Irresistibilidad del hecho.

- Extrañeza.

- Inseparabilidad que impide cumplir la obligación.

La fuerza mayor debe interpretarse restrictivamente de acuerdo con el art. 1730 y afines del Cód. Civ. y Com. de la Nación:

“Art. 1730.— Caso fortuito. Fuerza mayor. Se considera caso fortuito o fuerza mayor al hecho que no ha podido ser previsto o que, habiendo sido previsto, no ha podido ser evitado. El caso fortuito o fuerza mayor exime de responsabilidad, excepto disposición en contrario”.

Este Código emplea los términos “caso fortuito” y “fuerza mayor” como sinónimos.

La jurisprudencia interpreto como causa de fuerza mayor la falta de energía eléctrica, gas o combustible.

A tener en cuenta:

Respecto a los efectos sobre la prestación laboral, la falta o disminución de trabajo torna innecesaria o inconveniente la prestación, mientras que la fuerza mayor la hace imposible.

IV. Extinción del contrato de trabajo por fuerza mayor o por falta o disminución de trabajo

De acuerdo con el art. 247 de la LCT:

“En los casos en que el despido fuese dispuesto por causa de fuerza mayor o por falta o disminución de trabajo no imputable al empleador fehacientemente justificada, el trabajador tendrá derecho a percibir una indemnización equivalente a la mitad de la prevista en el art. 245 de esta ley.

“En tales casos el despido deberá comenzar por el personal menos antiguo dentro de cada especialidad.

“Respecto del personal ingresado en un mismo semestre, deberá comenzarse por el

que tuviere menos cargas de familia, aunque con ello se alterara el orden de antigüedad”.

A tener en cuenta:

Cargas de familia: no tiene relación con la percepción de asignaciones familiares, deberá entenderse que el trabajador tiene “carga de familia” cuando aporta con su remuneración al sustento de una familia que bien puede estar integrada por su esposa, esposa e hijos, o hijos.

Indemnización sustitutiva de preaviso: corresponde sea abonada por el empleador.

El empleador que se encuentre en esta situación, deberá llevar a cabo el procedimiento preventivo de empresas en crisis.

El art. 247, LCT es una excepción al principio de ajenidad del riesgo empresario.

Para resultar válidos los despidos por fuerza mayor, falta o disminución de trabajo, se debe comprobar:

- Que exista la causal.
- Que esta sea permanente y grave.
- Que no le sea imputable al empleador.
- Que por su gravedad se obste la continuidad del contrato de trabajo sin que se pueda suplir por suspensiones.
- En caso de falta de trabajo no se puede invocar causales que correspondan al riesgo empresario.
- Que se haya cumplido y agotado el Procedimiento Preventivo de Empresas en Crisis en los casos que corresponda.
- Que se respete el orden de antigüedad y cargas de familia.
- Que se comunique en forma clara y fehaciente a cada trabajador afectado.

V. Suspender. Despedir

El art. 10 de la LCT dispone: “En caso de duda las situaciones deben resolverse en favor de la continuidad o subsistencia del contrato”.

El despido es la última opción.

Corresponde determinar si la contingencia es permanente o transitoria.

Aplicar el art. 63 (*buena fe*) de la LCT: “Las partes están obligadas a obrar de buena fe, ajustando su conducta a lo que es propio de un buen empleador y de un buen trabajador, tanto al celebrar, ejecutar o extinguir el contrato o la relación de trabajo”.

VI. Normativa aplicable a las suspensiones

Todo tipo de suspensiones tiene características que las definen:

- a) Son temporarias.
 - b) Surgen de una causa imprevista que puede depender o no de la voluntad unilateral de las partes.
 - c) Puede no generar pago de salarios.
 - d) El deber de actuar de buena fe.
 - e) Subsistencia de derechos indemnizatorios puesto que el contrato continúa vigente.
- LCT, art. 218. Para que la suspensión sea válida, debe tener:

a) Plazo fijo, es decir, tener plazo cierto y preciso de duración.

b) Que sea notificado por escrito.

c) Que se funde en justa causa.

- LCT, art. 219. La justa causa obedece a:

a) Falta o disminución de trabajo no imputable al empleador.

b) Razones disciplinarias.

c) Fuerza mayor debidamente comprobada.

- LCT, art. 220. Plazos para las suspensiones disciplinarias y por falta o disminución de trabajo treinta [30] días corridos.

- *LCT, art. 221.* Plazos para las suspensiones por fuerza mayor y orden de prelación. Plazo máximo setenta y cinco [75] días en el año calendario. En este supuesto se debe comenzar por el personal menos antiguo dentro de cada especialidad y para el personal ingresado en el mismo semestre se debe comenzar por aquel que tenga menos cargas de familia, aunque con ello se altere el orden de antigüedad.

Se trata de una licencia sin goce de haberes ni compensación económica. Requiere negociación con los trabajadores y/o sindicatos para mitigar los efectos de la suspensión y la autorización del Ministerio de Trabajo.

¿El coronavirus es fuerza mayor?, ¿aplica para este artículo?

Muchas empresas invocando “fuerza mayor” están suspendiendo al personal no comprendido en “situación de riesgo” (trabajadores/as mayores de 60 años o con enfermedades, como diabéticos o con enfermedades cardíacas, o trabajadoras embarazadas) sin el pago de los jornales o sueldos. En las notificaciones al personal, las empresas alegan que “por fuerza mayor, como es de público conocimiento por la pandemia del coronavirus” y “por la ostensible disminución de trabajo no imputable a la empresa, comunícanosle la suspensión de sus tareas desde el 17 de marzo al 31 de marzo, inclusive”. Y agrega que “de resultar necesario la misma podrá ser prorrogada dentro de los límites legales...”, invocando los arts. 218 a 224 de la Ley de Contrato de Trabajo (LCT).

El trabajador podrá impugnar tal decisión cuestionando la causa, plazo y notificación y, tendrá derecho al cobro de los salarios durante el tiempo de la suspensión (art. 223, LCT) si la impugnación le resulta favorable.

LCT, art. 222. Fija los plazos acumulados y autoriza al trabajador a darse por despedido cuando se excedan dichos plazos y la suspensión no hubiera sido aceptada por el trabajador.

LCT, art. 208. Determina que las suspensiones por causas económicas no alcanzarán al personal que goce de licencias por enfermedad o accidentes de trabajo.

LCT, art. 223 bis. Empleadores y trabajadores en forma individual o colectiva pueden acordar prestaciones no remunerativas mediante el pago de sumas de dinero en compensación durante el tiempo de la suspensión laboral originada por: a) falta o disminución del trabajo, b) “fuerza mayor” comprobada. El importe de la suspensión está exento del pago de cargas sociales, excepto el pago de la Obra social.

No aplica el plazo máximo del art. 221, LCT.

Esta situación requiere la negociación con los trabajadores y/o sindicatos para mitigar los efectos de la suspensión y la autorización del Ministerio de Trabajo.

Estos acuerdos deben ser “homologados” por el MTEySS.

Dentro del contexto de la pandemia encontramos empleadores que están ofreciendo abonar desde un 30% a 50% del salario habitual y en la mayoría de los casos sin la intervención del Ministerio de Trabajo ya que también se encuentran afectados por la medida de aislamiento social, preventivo y obligatorio.

Ley 23.551, art. 48. Impide se apliquen suspensiones y despidos sobre los trabajadores que ocupen cargos sindicales o gremiales (elegidos de acuerdo con lo establecido en el art. 41, ley 23.551) durante el tiempo de mandato y hasta un año de vencido este.

Ley 23.551, art. 51. Determina que no podrá ser invocada la estabilidad en el empleo en los casos de cesación de actividades del establecimiento o de suspensión general de tareas. Pero aclara que cuando se trate de suspensiones o despidos que afecten a una parte del personal de la empresa y deba atenderse al orden de antigüedad, se debe excluir de ese orden a los trabajadores am-

parados por la estabilidad gremial (tutelados, representantes gremiales o sindicales).

Prohibición de despidos y suspensiones por fuerza mayor durante 60 días. Dec. 329/2020. BO 01/04/2020

Prohíbe los despidos por las siguientes causales:

- sin justa causa (art. 245, LCT),
- falta o disminución de trabajo y fuerza mayor (art. 247, LCT).

Prohíbe las suspensiones por:

- falta o disminución de trabajo y fuerza mayor.

Plazo: por el término de 60 días contados a partir del 1º de abril 2020.

Excepción: las suspensiones por cuestiones disciplinarias y las efectuadas en los términos del art. 223 bis, LCT.

Los despidos y las suspensiones que se dispongan en violación de lo dispuesto no producirán efecto alguno, manteniéndose vigentes las relaciones laborales existentes y sus condiciones actuales.

VII. Procedimiento preventivo de crisis de empresas

Es un proceso de negociación en el que participa el empleador, el sindicato y el Estado.

En él se procura llegar a un acuerdo de cómo aplicar las suspensiones o despidos.

VII.1. Normativa: ley 24.013, tít. III, cap. VI, arts. 98 al 105. Dec. 252/2002, dec. 265/2002.

Requisitos para iniciar el proceso (no hay formularios predeterminados).

a) Inicia el sindicato: deberá solicitarlo por escrito, fundando los motivos de su petición e indicando la prueba necesaria para la tramitación de las actuaciones.

b) Inicia la Autoridad de Aplicación, de oficio: bastará una resolución de sus autoridades y lo fundará en la violación de una empresa a las disposiciones del art. 98 de la ley 24.013 y la posible existencia o producción de despidos por parte de aquella.

c) Inicia el empleador: la presentación por escrito, deberá contener:

- Datos de la empresa, denominación, actividad, domicilio real y constituido ante la autoridad del trabajo.

- Explicación de los motivos de la crisis que padece.

- Explicación de las medidas que tomó el empleador para superar la crisis.

- Las medidas a adoptar, fecha de iniciación y duración en caso de suspensiones.

- La cantidad de personal que se desempeña en la empresa y el número de trabajadores afectados, detallando de este último nombre, fecha de ingreso, cargas de familia, categoría, especialidad y remuneración.

- El CCT aplicable y la entidad gremial que representa a los trabajadores.

- Los elementos económicos-financieros que prueben la situación de crisis, debiendo ser obligatorio la presentación de los últimos tres balances (suscriptos por contador público y certificada su firma por el Consejo Profesional). Si la empresa ocupara a más de 300 dependientes deberá acompañar el balance social.

- En caso de contar con subsidios, exenciones o créditos o beneficios promocionales otorgados por el Estado Nacional, Provincial o Municipal deberá acompañar copias de dichos instrumentos.

- Asimismo, las empresas que cuenten con más de 50 dependientes deberán cumplir con el dec. 2072/1994 que obliga al representante a expresar:

- a) Efectos de la crisis sobre el empleo y propuestas para su mantenimiento.

b) Movilidad funcional, horaria y salarial.

c) Inversiones, innovación tecnológica, reconversión productiva y cambio organizacional.

d) Recalificación y formación profesional de la mano de obra empleada por la empresa.

e) Recolocación interna o externa de trabajadores excedentes y régimen de ayudas a la recolocación.

f) Reformulación de modalidades operativas, conceptos y estructuras remuneratorias y contenido de puestos y funciones.

g) Aportes convenidos al Sistema Integral de Jubilaciones y Pensiones.

h) Ayudas para la creación de emprendimientos productivos a los trabajadores excedentes. Asimismo, si se trata de despidos el empleador deberá cuantificar la oferta indemnizatoria a cada uno de los trabajadores afectados.

Plazos:

El procedimiento debe tramitarse 10 días antes de hacer efectiva la comunicación a los empleados. Dentro de las 48 horas de recibida la presentación el MTEySS dará traslado a la otra parte del escrito y prueba presentada por quien inició y citará al empleador y al Sindicato a una primera audiencia dentro de los 5 días siguientes, conforme al art. 100, ley 24.013. En ella se intentará llegar a un acuerdo sobre la medida propuesta.

En caso de no existir acuerdo el MTEySS podrá en el plazo de 5 días de celebrada la audiencia, examinar la procedencia de la petición a fin de asegurarse que se encuentran en el expediente todos los elementos necesarios. A partir de la audiencia celebrada se abre un tiempo de negociación de 10 días que las partes pueden prorrogar por mutuo acuerdo.

La Autoridad de Aplicación de oficio o a petición de parte, durante la negociación podrá:

a) Recabar informes aclaratorios o ampliatorios acerca de los fundamentos de la petición y

b) Realizar investigaciones, pedir dictámenes y asesoramiento, así como cualquier otra medida que crea conveniente y que permita a las partes alcanzar un acuerdo según lo establece el art. 102.

Acuerdo de partes:

Si las partes, dentro de los plazos previstos en la ley, arribaran a un acuerdo lo elevarán al MTEySS quien dentro del plazo de 10 días podrá:

- Homologar el acuerdo. Tendrá, eficacia, alcance y valor respecto de todos los trabajadores de la empresa sean afiliados o no al sindicato interviniente.

- Rechazar el acuerdo mediante resolución fundada. Lo cual no obsta al empleador a aplicar las medidas.

- Vencido el plazo de 10 días en que el acuerdo fue elevado al MTEySS se tendrá por homologado.

Si hay acuerdo, el art. 17 de la ley 14.250 dispone que debe ser firmado por el Sindicato y hasta 4 delegados de la empresa.

A tener en cuenta:

a) Puede ocurrir que el empleador proceda a suspender, despedir o reducir la jornada sin tramitar el procedimiento descripto, convirtiendo dichas medidas en nulas, debiendo reincorporar a sus trabajadores, pagarles los salarios caídos y, además, ser pasibles de las sanciones de la ley 25.212 con la modificación introducida por la ley 26.941. A su vez no podrá invocar la falta de trabajo y/o fuerza mayor (y su consiguiente reducción en montos indemnizatorios), considerando que los despidos y/o suspensiones carecen de causa justificada.

b) Durante el período de vigencia del Procedimiento, el empleador no podrá ejecutar las medidas objeto de este. No está impedido de despedir abonando la indem-

nización completa, o suspender por razones disciplinarias.

c) La parte trabajadora no podrá incurrir en medidas de fuerza (huelga u otras medidas de acción sindical) durante la tramitación del Procedimiento.

d) Aun mediando acuerdo y homologación por parte de la Autoridad de aplicación, el trabajador afectado no pierde el derecho de recurrir el acuerdo judicialmente y en ese caso el empleador deberá oponer defensa acreditando la cuestión de forma (es decir que se hizo el Procedimiento en tiempo y forma, respeto al orden de antigüedad y cargas de familia, no suspender más allá de los plazos previstos, etc.), y la cuestión de fondo, es decir, las causas de fondo y su razonabilidad en cuanto a lo que hubiera aplicado (suspensiones o despidos).

e) *No aplica a trabajadores en periodo de prueba, trabajadores de la construcción y a trabajadores de casas particulares.*

VII.2. Procedimiento dec. 328/1988

Normativa: dec. 265/2002 y art. 4º, dec. 328/1988.

Tramitación: ante MTEySS y Sindicato.

Se interpreta que, si el personal afectado no alcanza los porcentajes establecidos en la ley 24.013, los empleadores deberán seguir el procedimiento contemplado en este decreto.

Requisitos para iniciar el proceso:

Comunicación escrita que debe contener las causas que justifican la medida a adoptarse, a quienes involucran, si las causas son transitorias o permanentes, medidas que se adoptarán para paliar la situación, los datos del o de los trabajadores afectados, cargas de familia, categoría, fecha de ingreso.

Complementando con la información que debe brindar el empleador cuando el inicie el procedimiento (ver punto 6-1. Requisitos para iniciar el proceso, c) inicia el empleador).

Tratándose de reducción de jornada y/o suspensiones, deberá adicionarse información referida a:

- Alcance de la medida.
- Horas diarias de suspensión.
- Días de suspensión.
- Período en el que se extiendan.
- Cantidad de personal afectado.
- Si se prevé compensación (especificar).
- Reducción de jornada diaria, de semana laboral, etcétera.

De oficio o a petición de parte la autoridad de aplicación podrá:

- 1) Disponer la celebración de las audiencias que considere necesarias para lograr soluciones de común acuerdo entre el empleador y las asociaciones sindicales;
- 2) Recabar informes aclarativos o ampliatorios de los puntos de la comunicación;
- 3) Requerir la opinión escrita de las asociaciones sindicales;
- 4) Realizar investigaciones, recabar asesoramiento de las reparticiones públicas o instituciones privadas y, en general, ordenar cualquier medida que tienda al más amplio conocimiento de la cuestión planteada;
- 5) Proponer fórmulas de solución.

Plazos:

El procedimiento debe tramitarse 10 días antes de hacer efectiva la comunicación a los empleados. El dec. 328/1988 no menciona ningún otro plazo. Se entiende que se consideran los establecidos para el PPCE desarrollado en párrafos anteriores.

En caso de no dar cumplimiento al dec. 328/1988, el empleador será pasible de las sanciones de la ley 25.212 y su modificatoria ley 26.941.

VIII. Para finalizar

Al entrar en vigencia la ley 24.013, la mayor parte de la doctrina interpretó que el dec. 328/1988 había sido derogado por imperio del principio de “norma posterior deroga a la anterior”, fundamento abonado por lo dispuesto en el art. 159 de la propia LNE que reza: “Derógase toda disposición que se oponga a la presente ley”.

Si el empleador afectara por suspensiones o despidos por falta de trabajo o fuerza mayor a una dotación inferior a la prevista en el art. 98 de la ley 24.013, no está obligado a realizar procedimiento alguno.

No obstante, otra parte de la doctrina, considera vigente el dec. 328/1988, entendiendo que es procedente su aplicación en aquellos supuestos no contemplados en la ley 24.013 y cuando los porcentajes de personal afectado por la medida anunciada, se encontraban por debajo del quince por ciento (15%) mencionado en el art. 98 de la citada ley.

En otro orden, la homologación de la Autoridad Administrativa del Trabajo, debe limitarse a “homologar el acuerdo al que arribaron las partes” y de ninguna manera afirmar o dejar traslucir que la crisis invocada por la empresa está probada o que el

acto administrativo de homologación causa estado con relación al estado de crisis anunciado por la empleadora para adoptar las medidas.

La afirmación positiva en el sentido de que se ha comprobado en forma definitiva y final la crisis solo puede producirse en sede judicial en un proceso con amplitud probatoria y que garantice adecuadamente el derecho de defensa de los trabajadores, competencia que escapa a la instancia administrativa.

En cuanto a la necesidad de que los trabajadores ratifiquen individualmente el acuerdo alcanzado por las partes, solo debe proceder cuando se trata de derechos individuales, y se fundamenta en que el PPCE es un procedimiento colectivo y los trabajadores no son parte de él. Para que la homologación tenga alcance de Convenio Colectivo de Trabajo y no requiera ratificación de los empleados, la naturaleza de lo pactado tiene que ser colectiva, involucrando a todos los trabajadores.

No obstante, la ratificación posterior del acuerdo alcanzado, por parte de cada uno de los trabajadores involucrados, resulta indispensable cuando se trata de derechos individuales (indemnizaciones, salarios y otros rubros establecidos por ley).

Sueldo Anual Complementario

Álvaro Iriarte (*)

En el artículo el autor explica con un ejemplo práctico el cálculo del Sueldo Anual Complementario para empleados en relación de dependencia.

I. Introducción

En este artículo abordamos las características del Sueldo Anual Complementario (SAC), también llamado “aguinaldo”, con las diferentes situaciones que pueden ocurrir en su liquidación y cargas sociales, como también las retenciones del impuesto a las ganancias y los embargos judiciales.

El Sueldo Anual Complementario es un sueldo adicional por año que se abona mitad en junio y mitad en diciembre, o sea que el empleado cobra 13 sueldos por año. Este dato no es menor a los fines legales y al momento de analizar información de gestión para elaborar un presupuesto o costos laborales.

Este concepto se trata los arts. 121 al 123 de la Ley de Contrato de Trabajo y con su modificación en la ley 23.041 y su dec. regl. 1078/1984.

Normativa legal	
1	Ley de Contrato de Trabajo - arts. 121 al 123
2	Ley 23.041
3	Dec. 1078/84

Veamos qué dice la normativa legal y su explicación.

II. Cálculo del monto del SAC

Ley 23.041. Art. 1º: El sueldo anual complementario en la actividad privada, Administración Pública Central y descentralizada, empresas del Estado, empresas mixtas y empresas de propiedad del Estado, será pagado sobre el cálculo del 50% de la mayor remuneración mensual devengada por todo concepto dentro de los semestres que culminan en los meses de junio y diciembre de cada año.

O sea que cada semestre es independiente para el cálculo de cada Sueldo Anual Complementario tomando como base de la mayor remuneración mensual devengada.

En este ejemplo vemos que la mayor remuneración bruta tomando el básico más adicionales como comisiones, horas extras u otros conceptos legales o convencionales es \$90.000 entonces en el mes de junio el Sueldo Anual Complementario es \$45.000.

Concepto	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.
Básico	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000
Adicional	15.000	18.000	21.000	18.000	30.000	24.000

(*) Profesor adjunto, Facultad de Ciencias Económicas, UBA.

Concepto	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.
Bruto	75.000	78.000	81.000	78.000	90.000	84.000
SAC						45.000

En el segundo semestre la mayor remuneración bruta es \$100.000 entonces el Sueldo Anual Complementario es \$50.000.

Concepto	Jul.	Ago.	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.
Básico	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000
Adicional	26.000	19.000	40.000	32.000	26.000	28.000
Bruto	86.000	79.000	100.000	92.000	86.000	88.000
SAC						50.000

O sea que el SAC depende de las remuneraciones de cada semestre que puede variar por múltiples factores. Podría darse el caso que en el primer semestre se genere un Sueldo Anual Complementario mayor que el del segundo semestre.

La normativa no exige habitualidad en las remuneraciones que se toman como mayor remuneración para el cálculo del aguinaldo.

Como el artículo menciona el 50% de la mayor remuneración mensual devengada por todo concepto dentro del semestre en el caso de una gratificación trimestral, semestral o anual debería determinarse la remuneración que se devenga para cada mes y de esa manera determinar la mayor remuneración devengada tal cual lo menciona la norma.

III. Proporcionalidad del SAC

Dec. 1078/1984. Art. 1º: La liquidación del Sueldo Anual Complementario, en virtud de lo determinado por el art. 1º de la ley 23.041, será proporcional al tiempo trabajado por los beneficiarios en cada uno de los semestres en que se devenguen las remuneraciones computables.

O sea que se debe tener en cuenta tiempo trabajado dentro del semestre para determinar si se abona el Sueldo Anual Complementario completo o proporcional.

En este sentido tenemos varias situaciones que pueden hacer que se deba proporcional.

Situaciones que generan SAC proporcional	
1	Fecha de ingreso distinta al 1er día del semestre
2	Fecha de egreso distinta a ultimo día de semestre
3	Licencia por maternidad
4	Licencias sin goce de sueldos
5	Otros

Dicha proporcionalidad debe calcularse con el criterio matemático que el empleador decida. Los dos criterios más utilizados son los siguientes:

Criterio	Mes	Semestre	Año
Año Comercial	30	180	360
Año Calendario	30 - 31 - 28	181 - 184	365

El criterio de meses de 30 días es muy utilizado para simplificar los cálculos y muchos programas lo tienen incorporados de manera predeterminada. El criterio calendario usando días reales de cada mes es más preciso y muchas veces el liquidador prefiere la liquidación más minuciosa. El empleador debe elegir el criterio a utilizar para realizar todos sus cálculos de proporciones.

III.1. Situaciones que generan SAC proporcional

1. Fecha de ingreso distinta al primer día del semestre

Salvo que el empleado ingrese el 1º de enero, o 1º de julio su SAC será proporcional.

2. Fecha de egreso distinta a último día de semestre

Salvo que el empleado se desvincule el 30 de junio o 31 de diciembre el SAC proporcional de la liquidación final será proporcional.

3. Licencia por maternidad

La licencia por maternidad es de 90 días y el empleador no abona remuneraciones ya que es el ANSeS quien paga una asignación familiar en reemplazo del sueldo de dicho período y no genera obligación de abonar SAC. Entonces a fin de cada semestre se calcula el SAC proporcional a los períodos remunerados por el empleador.

4. Licencias sin goce de sueldos

Cuando exista una situación que no genera período remunerado como una suspensión sin goce de sueldos, el SAC será proporcional. P. ej., estado de excedencia, sanciones disciplinarias, reserva de puesto de trabajo sin goce de sueldos, etcétera.

5. Otros

Pueden existir varias situaciones especiales como por ejemplo cuando el empleado este en una Incapacidad Laboral Temporal como por accidente o enfermedad laboral y el SAC de dicho semestre será proporcional a los días remunerados ya que en los períodos de la ILT se abonan los sueldos con un adicional de SAC. Este tema lo veremos más adelante.

IV. Época de pago

Ley 20.744. Art. 122: El sueldo anual complementario será abonado en 2 cuotas: la primera de ellas con vencimiento el 30 de junio y la segunda con vencimiento el 18 de diciembre de cada año.

Época de pago del SAC	
Semestre	Fecha de pago
Primero	30 de junio
Segundo	18 de diciembre

A fin de determinar la segunda cuota del sueldo anual complementario, el empleador debe estimar el salario correspondiente al mes de diciembre. Si dicha estimación no coincidiera con el salario efectivamente devengado, se procederá a recalcular la segunda cuota del sueldo anual complementario.

La diferencia que resultare entre la cuota devengada y la cuota abonada el 18 de diciembre se integrará al salario del mes de diciembre.

Para el SAC de diciembre se genera un problema dado que al 18 de diciembre no se conoce la remuneración devengada del mes entonces el mismo artículo en sus dos párrafos finales menciona que se debe recalcular el SAC al 31 de diciembre tomando en cuenta el sueldo real del mes y si da diferencia se deberá abonar con el pago del sueldo mensual de diciembre. Esto es habitual en empresas que abonan comisiones por ventas y que en diciembre tienen muchas ventas por las fiestas. También se pueden dar en otros supuestos como situaciones especiales que generen muchas horas extras en dicho mes siempre cumpliendo con los topes de cantidad de horas extras establecidos en el dec. 484/2000.

						Diciembre	
Concepto	Jul.	Ago.	Sep.	Oct.	Nov.	Hasta 18-12	Mes completo
Básico	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000	
Adicional	26.000	19.000	40.000	32.000	26.000	36.000	50.000
Bruto	86.000	79.000	100.000	92.000	86.000	96.000	110.000
SAC						50.000	55.000
						Diferencia	5.000

En este caso el SAC de diciembre abonado el 18/12 es de \$50.000 y al finalizar el mes se obtiene el mayor sueldo del semestre que es \$110.000 entonces como el SAC debería haber sido \$55.000 entonces se genera un ajuste de \$5.000 para la liquidación del mes de diciembre.

La ley 24.467 de Pequeña y Mediana Empresa en su art. 91 dice: Los convenios colectivos de trabajo referidos a la pequeña empresa podrán disponer el fraccionamiento de los períodos de pago del SAC siempre que no excedan de 3 períodos en el año.

V. Proporcionalidad en la extinción del contrato de trabajo

Ley 20.744. Art. 123: Cuando se opere la extinción del contrato de trabajo por cualquier causa, el trabajador o los derecho-habientes que determina esta ley, tendrá derecho a percibir la parte del sueldo anual complementario que se establecerá como la doceava parte de las remuneraciones devengadas en la fracción del semestre trabajado, hasta el momento de dejar el servicio.

La base de cálculo sigue siendo el 50% de la mayor remuneración del semestre conforme a la modificación introducida por la ley 23.041 aunque este artículo diga que se toma la doceava parte de las remuneraciones devengadas.

VI. Enfermedades y accidentes y su relación con el SAC

Estas situaciones se pueden dividir en enfermedades y accidentes:

- Inculpables.
- Laborales.

Las enfermedades y accidentes *inculpables* son aquellas contingencias no relacionadas con el trabajo y el empleado tendrá una licencia con goce de sueldos según el art. 208 de la Ley de Contrato de Trabajo que fija el período de cobertura de remuneración y el cálculo de la base de remuneración.

En este caso al llegar al momento del cálculo del SAC se busca la mayor remuneración devengada del semestre para su liquidación.

Las enfermedades y accidentes *laborales* son las situaciones contempladas por la Ley de Riesgos del Trabajo que deben tener cobertura de una ART.

En este caso la prestación dineraria que abona el empleador los primeros 10 días y la ART los días 11 en adelante deben contemplar el pago de un adicional de SAC proporcional en cada mes. Esto lo menciona la res. 983/2010 que transcribimos a continuación:

Res. gral. (MTESS) 983/2010. Art. 2º: La prestación dineraria que se devengue deberá incluir la parte proporcional del Sueldo Anual Complementario.

De esta manera al llegar el momento de calcular el SAC semestral se debe tener en cuenta dichos períodos para su cálculo proporcional sobre los días trabajados.

VII. Base de cálculo general para el SAC

La base general será el 50% de la mayor remuneración del semestre donde queda claro que se toman todos los conceptos de la remuneración como:

- Básico.
- Comisiones / Horas extras / Gratificaciones / Vacaciones.
- Adicionales de Convenio.
- Todo tipo de remuneración (a).

(a) Volvemos a citar el art. 1º de la ley 23.041: El sueldo anual complementario será pagado sobre el cálculo del 50% de la mayor remuneración mensual devengada por todo concepto dentro de los semestres que culminan en los meses de junio y diciembre de cada año. No especifica qué tipo de remuneración, sino que menciona genéricamente "remuneración mensual devengada por todo concepto".

VIII. Ajustes retroactivos

Los ajustes retroactivos son remuneraciones abonadas que corresponden a período o períodos anteriores y pueden originarse en:

- Errores en la liquidación del empleador.
- Normas legales o convencionales.

Cuando el empleado recibe un Ajuste Retroactivo esto debe generar un recálculo del SAC perteneciente al período del ajuste y puede generar un pago por diferencia del SAC por dicho período.

Mes	Bruto	SAC	Retroactivo de mayo	Ajuste SAC
Ene.	60.000			
Feb.	70.000			

Mes	Bruto	SAC	Retroactivo de mayo	Ajuste SAC
Mar.	50.000			
Abr.	80.000			
May.	70.000			
Jun.	60.000	40.000		5.000
Jul.	70.000		20.000	

SAC de junio	\$80.000 / 2	\$40.000
SAC recalculado	\$90.000 / 2	\$45.000
SAC Ajuste		\$5.000

IX. Vacaciones

El pago de las vacaciones debe tomar en cuenta el período de devengamiento de estas, o sea que si las vacaciones de 14 días se abonan como obliga la ley de manera completa antes de salir de licencia y son gozadas tomando 4 días de enero y 10 días de febrero entonces el bruto de las vacaciones se deberá proporcionar a cada mes para el cálculo de la mayor remuneración devengada de dicho semestre.

X. Conceptos no remunerativos

Además de los conceptos indemnizatorios que son conceptos no remunerativos, existen otros conceptos no remunerativos, ya sea por normas legales o de convenios colectivos.

Generalmente la normativa que los promulga es la que determina si estos conceptos generan determinadas situaciones como descuentos laborales totales o parciales, descuentos sindicales, retención de ganancias y si generan sueldo anual complementario. En ausencia de tratamiento correspondiente al SAC el criterio general debería ser que todo concepto que es remuneración para el empleado debe generar el derecho a su correspondiente Sueldo Anual Complementario y habiendo criterios desenfrentados recomendamos aplicar ante la duda la opción más beneficiosa para el trabajador.

XI. Despidos sin justa causa y SAC

En las liquidaciones finales por despido sin justa causa el SAC tiene una participación en distintos rubros que se confeccionan.

Esta liquidación contempla abonar los conceptos devengados como el sueldo mensual, el sueldo anual complementario y las vacaciones no gozadas más los conceptos indemnizatorios que nacen a partir del despido como Preaviso No Gozado, Integración Mes de Despido y Antigüedad siempre que correspondan según la situación de desvinculación.

Esquema de liquidación de despido sin justa causa

Sueldo Mensual Bruto	
Sueldo Anual Complementario (1)	
Descuentos laborales, sindicales y fiscales	
Vacaciones No Gozadas	
SAC sobre Vacaciones No Gozadas (2)	
Preaviso No Gozado	
SAC sobre Preaviso No Gozado (3)	
Integración Mes de Despido	
SAC sobre Integración Mes de Despido (4)	
Antigüedad	
Sueldo Neto	

(1) El Sueldo Anual Complementario, como ya hemos visto, se calcula como el 50% de la mayor remuneración del semestre y se proporciona al período trabajado. Es un concepto remunerativo y sirve de base para el cálculo de cargas sociales.

(2) Vacaciones No Gozadas es un concepto indemnizatorio que aparece en todas las desvinculaciones y según el art. 156 de la Ley de Contrato de Trabajo se deben abonar las vacaciones no gozadas en proporción al período anual trabajado.

Ley de Contrato de Trabajo. Art. 156 Indemnización: Cuando por cualquier causa se produjera la extinción del contrato de trabajo, el trabajador tendrá derecho a percibir una indemnización equivalente al salario correspondiente al período de descanso proporcional a la fracción del año trabajada.

Sobre este concepto se debe abonar el SAC proporcional como concepto No Remunerativo ya que las Vacaciones No Gozadas son conceptos No Remunerativos y así lo indica el art. 156 iniciando con la palabra Indemnización. El SAC sobre Vacaciones No Gozadas se calcula dividiendo por 12 al importe del concepto Vacaciones No Gozadas.

(3) Preaviso No Gozado es un concepto indemnizatorio que se abona omitir que el empleado trabaje los días de preaviso entonces es un concepto no remunerativo ya que es una indemnización. Lleva SAC proporcional como consecuencia de una lógica de proporción y usos y costumbres.

Vamos a proponer un ejemplo para poder entender y explicar esta situación.

Concepto	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.
Básico	120.000	120.000	120.000	120.000	120.000	120.000
SAC						60.000

En este primer ejemplo de semestre completo es fácil calcular el SAC completo de \$60.000 y ver que a cada mes le corresponde un SAC devengado de \$10.000.

Concepto	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.
Básico	120.000	120.000	120.000	120.000	120.000	
SAC				(1) 40.000	(2) 10.000	

En este ejemplo segundo el empleado es despedido el 30 de abril con Preaviso No Gozado de un mes entonces la liquidación quedaría así:

Básico	120.000	
Sueldo Anual Complementario	40.000	(1) SAC proporcional a 4 meses
Aportes 17%	(xxx)	
Vacaciones no Gozadas	xxx	
SAC s/ Vacaciones No Gozadas	xxx	
Preaviso No Gozado	120.000	
SAC s/ Preaviso No Gozado	10.000	(2) 120.000 / 12
Integración Mes de Despido	xxx	
SAC s/ Integración Mes de Despido	xxx	
Antigüedad	xxx	
Sueldo Neto	xxx	

Si el empleado hubiera trabajado hasta el 31 de mayo entonces el SAC proporcional se- ría por 5 meses y ascendería a \$50.000. De esta manera como trabajo hasta el mes de abril su SAC proporcional es de \$40.000 y por el mes no trabajado recibe una porción más de \$10.000 para lograr el SAC que debería percibir.

(4) Integración Mes de Despido: el art. 233 dice que la indemnización sustitutiva debida al trabajador se integrará con una suma igual a los salarios por los días faltantes hasta el último día del mes en el que se produjera el despido.

Estos días que el empleado no trabaja hasta fin de mes también generan un SAC propor- cional que se calculan de la misma manera o sea el importe de Integración Mes de Despi- do dividido 12.

Como conclusión en un despido se calcula el SAC como concepto remunerativo como el 50% de la mayor remuneración del semestre y proporcional al período de trabajo y sobre los conceptos indemnizatorios de Vacaciones No Gozadas, Preaviso No Gozado e Integra- ción Mes de Despido se calcula dividiendo el importe principal por 12.

Básico	120.000	
Sueldo Anual Complementario	40.000	SAC proporcional a 4 meses
Aportes 17%	(xxx)	

Vacaciones no Gozadas	(1)	
SAC s/ Vacaciones No Gozadas	xxx	(1) / 12
Preaviso No Gozado	120.000	
SAC s/ Preaviso No Gozado	10.000	120.000 / 12
Integración Mes de Despido	(2)	
SAC s/ Integración Mes de Despido	xxx	(2) / 12
Antigüedad	xxx	
Sueldo Neto	xxx	

XII. Período inferior a un mes

Cuando un empleado ha trabajado en un período inferior a un mes por ejemplo habiendo ingresado el día 5 del mes y desvinculado el día 25 del mismo mes entonces al momento de realizar la liquidación final y hacer el cálculo del SAC proporcional se debe buscar el mayor sueldo del semestre y no se cuenta con un sueldo mensual. El cálculo es de índole matemática y para liquidar el SAC en este caso se procede a dividir por 12 a la remuneración correspondiente al período de trabajo que es inferior a un mes.

Partimos de un ejemplo simple para comprender muy bien los números.

Concepto	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.
Básico	120.000	120.000	120.000	120.000	120.000	120.000
SAC						60.000

En este caso el SAC del semestre es \$60.000 o sea el 50% del mayor sueldo \$120.000.

Se desprende con facilidad que corresponde \$10.000 a cada mes que puede resultar de dividir el SAC en 6 meses ($\$60.000 / 6 = \10.000) o el mes dividido 12 ($\$120.000 / 12 = \10.000).

Si el empleado hubiera trabajado solo 20 días en el mes de enero entonces la proporción lógica de este ejemplo sería así:

Cálculo 1

Si para 180 días el SAC es \$60.000

Para 20 días el SAC es $\$60.000 / 180 \times 20 = \$6.666,67$

Cálculo 2

Ahora si utilizamos la fórmula simplificada tenemos que el sueldo correspondiente a 20 días sería $\$120.000 / 30 \times 20 = \80.000

Entonces el SAC proporcional para un mes incompleto sería $\$80.000 / 12 = \$6.666,67$

Cálculo 3

Algunos liquidadores en uso de una lógica de prolijidad sacan el sueldo mensual teórico y lo usan como mayor sueldo conocido para lograr el resultado de esta manera:

Si por 20 días su sueldo es \$80.000

Para 30 días el sueldo es $\$80.000 / 20 \times 30 = \120.000

Luego si el mayor sueldo conocido es \$120.000 el SAC es el 50% o sea \$60.000 proporcionado a los días de semestre trabajados o sea $\$60.000 / 180 \times 20 = \$6.666,67$

XIII. SAC y cargas sociales

A los fines de los aportes laborales recordemos que existe un tope máximo previsto en el art. 9º de la ley 24.241 de Jubilaciones y Pensiones. Este límite es también conocido como MoPre Módulo Previsional que era su nombre anterior y su monto se actualiza periódicamente.

Este límite es un concepto proporcional o sea que a partir del MoPre para sueldos mensuales, en el caso del SAC es la mitad y si el SAC fuera proporcional por algunas de las causales explicadas anteriormente entonces este límite de medio MoPre se debe proporcionar.

Por otro lado, en los períodos donde se liquida el SAC debemos tomar en cuenta que la detracción para el cálculo de las contribuciones de la Seguridad Social debe proporcionarse.

XIV. SAC y embargos judiciales

Dec. 484/1987. Las remuneraciones devengadas por los trabajadores en cada pe-

ríodo mensual, así como cada cuota del sueldo anual complementario son inembargables hasta una suma equivalente al importe mensual del Salario Mínimo Vital y Móvil.

Las remuneraciones superiores a ese importe serán embargables en la siguiente proporción:

1) Remuneraciones no superiores al doble del Salario Mínimo Vital y Móvil mensual, hasta el 10% del importe que excediere de este último.

2) Retribuciones superiores al doble del Salario Mínimo Vital y Móvil mensual, hasta el 20%.

A los efectos de la determinación de los importes sujetos a embargos solo se tendrán en cuenta las remuneraciones en dinero por su importe bruto.

O sea que en los meses donde se liquida el SAC se deben tener en cuenta los cálculos y límites legales vigentes.

Los límites de embargabilidad establecidos en el presente decreto no serán de aplicación en el caso de cuotas por alimentos o litis expensas, las que deberán ser fijadas de modo que permitan la subsistencia del alimentante.

XV. Cambios en modalidad de contratos

Como caso excepcional, si un empleado cambiara de modalidad de contrato en lo que respecta a la carga horaria se debería tener en cuenta al momento de calcular el SAC de dicho semestre ponderando los meses con distintas cargas horarias.

Concepto	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.
Cantidad de horas	6 horas	6 horas	6 horas	6 horas	8 horas	8 horas
Básico	60.000	60.000	60.000	60.000	80.000	80.000
SAC						33.333,33

Enero a abril	$60.000 / 2 = 30.000 / 180 \times 120$	20.000,00
Mayo y junio	$80.000 / 2 = 40.000 / 180 \times 60$	13.333,33
Total semestre	Total SAC = 20.000 + 13.333,33	33.333,33

Existen algunas opiniones acerca de abonar el SAC completo o sea el 50% de \$80.000 y no generar diferencias con los empleados aplicando un criterio a favor del trabajador.

XVI. SAC y la retención del impuesto a las ganancias

A los efectos de la *res. gral. (AFIP) 4003/2017* todos los meses y de manera acumulada se agrega a la remuneración bruta a los fines fiscales una porción en concepto de SAC proporcional equivalente a la doceava parte de la remuneración del mes y luego se podrá optar por ajustar diferencias en junio y diciembre o con la liquidación anual.

Entonces cuando se liquide el concepto de SAC en los meses de junio y diciembre y en oportunidad de su pago no se toma en cuenta dicho importe debido a que todos los meses es incorporado a la Remuneración Gravada a los fines del cálculo de la retención de ganancias. Esto quiere decir que si por ejemplo tuviéramos un recibo y pago separado para el SAC no se deben hacer cálculos de retención sobre esta liquidación ya que ha sido incorporado como ganancia en todos los meses del ejercicio fiscal para el cálculo del impuesto a retener.

XVII. Conclusión

El SAC es un concepto recurrente que tiene determinadas particularidades para su liquidación y puede generar situaciones especiales.

Actualidad previsional

Nuevas bases imponibles, rentas de referencia y aportes para los trabajadores autónomos y en relación de dependencia. Nuevos valores de asignaciones familiares

Oscar Alonso Fontán (*)

Mayormente, en el artículo se analizan, como tema de actualidad, las nuevas bases imponibles para los trabajadores autónomos y en relación de dependencia.

I. Introducción

Transcurriendo el “ASPO” Aislamiento Social Preventivo y Obligatorio, con algunas provincias y localidades avanzando hacia la “Nueva Normalidad” y gozando del “DSPO” Distanciamiento Social Preventivo y Obligatorio, continuamos analizando la cotidianeidad de las normas que atañen a la Seguridad Social en la República Argentina.

Como los más memoriosos recordarán en diciembre del año 2019, el actual gobierno nacional decide enviar un proyecto de ley de “Solidaridad Social y Reactivación Productiva”, que se aprueba y sanciona.

La norma en cuestión es la ley 27.541 (BO 23/12/2019), en su art. 55, suspende por el plazo de 180 días la aplicación del art. 32 de la ley 24.241 (texto actualizado por la ley 27.426 publicada en el BO 28/12/2017), en ese lapso de tiempo los incrementos de prestaciones abonados por ANSeS serán fijados por decreto.

En virtud de ello, mediante el dec. 495/2020 (BO 27/05/2020) se establece en el 6,12%, la actualización trimestral de los aportes y rentas de referencia de los trabajadores autónomos, así como también el monto imponible mínimo y máximo para las contribuciones con destino a la Seguridad Social de los trabajadores en relación de dependencia.

Mismo porcentaje se aplicará para ajustar las asignaciones familiares y los rangos de ingresos del grupo familiar a considerar para la percepción de estas.

Podemos inferir que los últimos 2 ajustes otorgados por decreto han sido inferiores a los que hubieran correspondido aplicar con la anterior fórmula de ajuste periódico de los valores previsionales, en especial para las jubilaciones de rangos medios y superiores.

(*) Senior Impuestos y Previsional en Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados.

Por lo tanto, los porcentajes trimestrales correspondientes a los últimos 2 años han sido:

Período	Suba (%)	Resolución de la Secretaría de Seguridad Social	Res. AFIP
Marzo 2018	5,71 %	2/2018	No se publicará una resolución específica (según RG 3721/2015)
Junio 2018	5,69 %	6/2018	
Septiembre 2018	6,68 %	10/2018	
Diciembre 2018	7,78 %	2/2018	
Marzo 2019	11,83 %	4/2019	
Junio 2019	10,74 %	8/2019	
Septiembre 2019	12,22%	12/2019	
Diciembre 2019	8,74%	27/2019	
Marzo 2020	9,38 %	139/2020	
Junio 2020	6,12%	Decreto 495/2020 PEN	

A continuación, detallaremos el impacto en las cotizaciones a la seguridad social tanto para los trabajadores en relación de dependencia como para los que revisten la calidad de autónomos.

II. Modificación base imponible para los aportes y contribuciones de todos los trabajadores en relación de dependencia

El art. 3º de la res. ANSeS 167/2020 (BO 03/06/2020) modifica los límites, mínimos y máximos, de la base imponible (art. 9º, ley 24.241 y sus modificatorias), para los aportes de los trabajadores en relación de dependencia y de las contribuciones patronales sobre estos.

En consecuencia, los nuevos valores límites para el cálculo de los mencionados aportes serán los siguientes (tabla con valores comparativos diciembre 2019 y marzo 2020):

Conceptos	ANTERIOR Bases impositibles vigentes desde el 01/03 hasta el 31/05/2020	NUEVO Bases impositibles vigentes desde el 01/06/2020
<i>Aportes del personal</i> Sistema Integrado Previsional Argentino - ex Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (leyes 24.241, 26.417 y modificatorias) Instituto de Servicios Sociales para Jubilados y Pensiones (ley 19.032 y modificatorias)	<i>Mínima \$ 5.352,24</i> <i>Máxima \$ 173.945,70*</i>	<i>Mínima \$ 5.679,80</i> <i>Máxima \$ 184.591,18*</i>
Régimen Nacional del Seguro de Salud (ley 23.661 y modificatorias) Régimen Nacional de Obras Sociales (ley 23.660 y modificatorias)	<i>Mínima \$ 10.704,48**</i> <i>Máxima \$ 173.945,70</i>	<i>Mínima \$ 11.359.60**</i> <i>Máxima \$ 184.591,18</i>
<i>Contribuciones del empleador</i> Sistema Integrado Previsional Argentino - ex Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (leyes 24.241, 26.417 y modificatorias) Instituto de Servicios Sociales para Jubilados y Pensiones (Ley 19.032 y modificatorias) Fondo Nacional de Empleo (ley 24.013 y modificatorias) Régimen Nacional de Asignaciones Familiares (ley 24.714 y modificatorias)	<i>Mínima \$ 5.352,24</i> <i>Sin límite máximo</i>	<i>Mínima \$ 5.679,80</i> <i>Sin límite máximo</i>
Régimen Nacional de Obras Sociales (ley 23.660 y modificatorias) Régimen Nacional del Seguro de Salud (ley 23.661 y modificatorias)	<i>Mínima \$ 10.704,48**</i> <i>Sin límite máximo</i>	<i>Mínima \$ 11.359.60**</i> <i>Sin límite máximo</i>
Cuotas Ley Riesgos del Trabajo (ley 24.557 y modificatorias)	<i>Mínima \$ 5.352,24</i> <i>Sin límite máximo***</i>	<i>Mínima \$ 5.679,80</i> <i>Sin límite máximo***</i>

* En el caso de trabajadores incluidos en los regímenes especiales establecidos por las leyes 24.016 (Régimen Especial de Jubilaciones y Pensiones para el Personal Docente, al que se refiere la ley 14.473 y su reglamentación), 24.018 (Asignaciones mensuales Vitalicias para Presidente y Vice, Jueces de la Corte Suprema, Funcionarios del

Poder Judicial, Fiscalía Nacional de Investigaciones, Vocales Del Tribunal de Cuentas, Legisladores Nacionales, Ministros y Secretarios, Intendente, Concejales y Procurador del Tesoro), 22.731 (Personal del Servicio Exterior de la Nación) y 22.929 (Régimen Previsional para Investigadores Científicos Y Tecnológicos) y los decs. 137 (Docentes) y 160 (Investigadores Científicos) del año 2005, el cálculo de los aportes con destino al SIPA (Sistema Integrado Previsional Argentino) se efectuará sin considerar límite máximo para su base imponible.

** Conforme a lo establecido en el artículo 3 del dec. 921/2016 (BO. 10/08/2016), se establece que el monto del haber mínimo para el cálculo de aportes y contribuciones previstos en el régimen de obras sociales será equivalente a dos (2) bases mínimas previstas por la legislación vigente. Sin embargo, y según lo dispuesto en el art. 92 ter de la LCT, en caso de jornada parcial, los aportes y contribuciones a la obra social serán los que correspondan a un trabajador a tiempo completo.

*** Recordamos que desde el 01/09/2014, cuando se hubiera cumplido el año de vigencia de alícuota con la ART o cuando a partir de la fecha señalada hubiera suscripto un nuevo contrato de afiliación con una aseguradora, deberán consignarse:

- El total de las remuneraciones sin tope alguno; y también.

- Todo concepto “no remunerativo” de carácter habitual y regular, quedando excluidos de tal procedimiento aquellos conceptos no remunerativos abonados en forma excepcional (ej. indemnizaciones derivadas de desvinculaciones).

III. Trabajadores autónomos. Aportes. Nuevos importes. Vigencia

Como ya he mencionado, se establece un incremento en el aporte mensual de los trabajadores autónomos con destino a la Seguridad Social del 6,12%, como consecuencia de la aplicación del incremento establecido por el dec. 495/2020.

Recordemos que la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la RG 3721 (BO 23/01/2015) estableció que, los nuevos valores de las rentas de referencia, actualizadas de acuerdo con lo previsto en el art. 32 de la ley 24.241 serán difundidos a través su sitio web. Al momento de la redacción del presente artículo los valores se encuentran “publicados” en el siguiente *link*: <https://www.afip.gob.ar/autonomos/documentos/Valores-autonomos-junio-2020.pdf>.

Categorías	Rentas de referencia desde el período devengado marzo hasta mayo 2020	Rentas de referencia desde el período devengado junio 2020
I	8.920,29	9.466.22
II	12.488,34	13.252.64
III	17.840,57	18.932.41
IV	28.544,89	30.291.84
V	39.249,20	41.651.21

La vigencia de dicho incremento es para los aportes que deben realizar los trabajadores autónomos a partir del 15 de junio de 2020, tal lo publicado en la página web del organismo fiscal.

Asimismo, se incrementa a la suma \$68.155,43 el tope de ingresos por debajo del cual se podrá solicitar la imputación del crédito proveniente de los aportes personales ingre-

sados durante un ejercicio anual a la cancelación de los que se devenguen en el ejercicio inmediato siguiente.

Cabe aclarar que la solicitud de imputación mencionada en el párrafo anterior deberá formalizarse en el mes de mayo de cada año (según lo establecido en el art. 19 de la RG 2217/2007, modificada por la RG 3721/2015).

III.1. Categorías mínimas de revista e importes

A) Aportes mensuales de los trabajadores autónomos

Categorías	ANTERIOR Aportes vigentes para los periodos fiscales devengados marzo hasta mayo 2020 (ambos inclusive)	NUEVO Aportes vigentes desde el devengado junio 2020 (desde el 15/06/2020)
I	2.854,49	3.029,18
II	3.996,27	4.240,84
III	5.708,98	6.058,36
IV	9.134,36	9.693,38
V	12.559,74	13.328,38

B) Aportes mensuales de los trabajadores autónomos que realicen actividades penosas o riesgosas a las que les corresponde un régimen previsional diferencial

Categorías	ANTERIOR Aportes vigentes para los periodos fiscales devengados marzo hasta mayo 2020 (ambos inclusive)	NUEVO Aportes vigentes desde el devengado junio 2020 (desde el 15/06/2020)
I' (I prima)	3.122,10	3.313,17
II' (II prima)	4.370,92	4.638,42
III' (III prima)	6.244,20	6.626,34
IV' (IV prima)	9.990,70	10.602,14
V' (V prima)	13.737,22	14.577,92

C) Afiliaciones voluntarias

Categorías	ANTERIOR Aportes vigentes para los periodos fiscales devengados marzo hasta mayo 2020 (ambos inclusive)	NUEVO Aportes vigentes desde el devengado junio 2020 (desde el 15/06/2020)
I	2.854,49	3.029,18

D) Menores de 21 años

Categorías	ANTERIOR Aportes vigentes para los periodos fiscales devengados marzo hasta mayo 2020 (ambos inclusive)	NUEVO Aportes vigentes desde el devengado junio 2020 (desde el 15/06/2020)
I	2.854,49	3.029,18

E) Beneficiarios de prestaciones previsionales otorgadas en el marco de la ley 24.241 y sus modificaciones, que ingresen, reingresen o continúen en la actividad autónoma

Categorías	ANTERIOR Aportes vigentes para los periodos fiscales devengados marzo hasta mayo 2020 (ambos inclusive)	NUEVO Aportes vigentes desde el devengado junio 2020 (desde el 15/06/2020)
I	2.408,49	2.555,87

F) Amas de casa que opten por el aporte reducido previsto por la ley 24.828

Categorías	ANTERIOR Aportes vigentes para los periodos fiscales devengados marzo hasta mayo 2020 (ambos inclusive)	NUEVO Aportes vigentes desde el devengado junio 2020 (desde el 15/06/2020)
I	981,23	1.041,28

Cabe recordar que, al no estar derogada en su totalidad la ley 18.038, las deudas que pudieran tener los trabajadores autónomos por sus aportes al Sistema Previsional, siempre se computan al valor vigente al momento de cancelarse, situación que no excluye el cálculo de los intereses resarcitorios correspondientes.

Tal como mencionáramos precedentemente, todos los importes que deben ingresar los trabajadores autónomos citados precedentemente han sido obtenidos de la página web de la Administración Federal de Ingresos Públicos: <https://www.afip.gob.ar/autonomos/documentos/Valores-autonomos-junio-2020.pdf>.

III.2. Deudas anteriores a marzo 2007

Para el pago de aportes adeudados correspondientes a períodos devengados hasta febrero 2007 deberán utilizarse los siguientes importes, publicados por la AFIP en su sitio web: <https://www.afip.gob.ar/autonomos/documentos/Valores-autonomos-junio-2020.pdf>.

A) Aportes mensuales de los trabajadores autónomos

Categorías vigentes hasta febrero de 2007	Importes a pagar
A	2.362,70
B	2.900,42
B'	3.172,33
C	3.877,20
C'	4.240,69
D	5.800,70
D'	6.344,52
E	9.685,64
E'	10.593,66
F	13.547,86
G	19.363,82
G'	21.179,18
H	29.057,11
I	36.349,85
J	36.349,85

B) Beneficiarios de prestaciones previsionales otorgadas en el marco de la ley 24.241 y sus modificaciones, que ingresen, reingresen o continúen en la actividad autónoma

Categorías vigentes hasta febrero de 2007	Importes a pagar
A	1.993,53

C) Amas de casa que opten por el aporte reducido previsto por la ley 24.828

Categorías vigentes hasta febrero de 2007	Importes a pagar
A	812,18

III.3. Pagos fuera de término. Intereses resarcitorios

Recuerde que por el pago fuera de término de los aportes al régimen previsional se deberán abonar intereses resarcitorios sobre el valor actualizado de la categoría que hubiera correspondido ingresar oportunamente.

Estos deberán ser ingresados mediante la utilización de los medios electrónicos de pago habilitados para ello (VEP, por ejemplo).

Códigos a utilizar para confeccionar los VEP:

- Intereses de Aportes: 308 - 019 -051
- Intereses de Contribuciones: 358 - 019 - 051

III.4. Deudas pre SIJP (periodos hasta junio 1994, inclusive)

Códigos a utilizar para confeccionar los VEP:

- Capital: 966-019-019
- Intereses: 966-019-051

IV. Asignaciones familiares

IV.1. Nuevos valores y rangos salariales para las asignaciones familiares

Asimismo, la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSeS), a través de su res. 166/2020 (BO 03/06/2020), adecuó los valores y los rangos salariales para el pago de estas, quedando en:

- Mínimo \$5.679,80
- Máximo \$155.328,00

La percepción de un ingreso superior a \$77.664,00 por parte de uno de los integrantes del grupo familiar excluye a dicho grupo del cobro de las asignaciones familiares, aun cuando la suma de sus ingresos no supere el tope máximo establecido.

- Asignaciones familiares y rangos salariales:

- Grupo I: se eleva el tope de ingresos mensuales familiares de \$48.093 a \$51.037, pasarán de cobrar de \$3.103 a \$3.293 por cada hijo.

- Grupo II: se eleva el tope de ingresos mensuales familiares de \$70.536 a \$74.853 pasarán de cobrar de \$2.091 a \$2.219 por cada hijo.

- Grupo III: se eleva el tope de ingresos mensuales familiares de \$81.436 a \$86.420, pasarán de cobrar de \$1.262 a \$1.340 por cada hijo.

- Grupo IV: se mantiene el tope máximo de ingresos mensuales familiares en \$155.328 y quienes estén en este último tramo pasarán de cobrar de \$649 a \$689 por cada hijo.

- Aumento del valor del resto de las asignaciones familiares:

- Nacimiento: pasa de \$3.618 a \$3.840.

- Adopción: pasa de \$21.646 a \$22.971.

- Matrimonio: pasa de \$5.417 a \$5.749.

- Cónyuge: pasa de \$751 a \$797.

- Ayuda escolar anual: pasa de \$2.599 a \$2.759.

V. Deducción de los familiares en el impuesto a las ganancias

Como en artículos anteriores, recordamos que:

De acuerdo con lo establecido en el art. 6º de la ley 27.160 (BO 17/07/2015) quien perciba asignaciones familiares no podrá deducir al hijo y/o cónyuge en el impuesto a las ganancias.

Adicionalmente, y vinculado a este tema, desde el período fiscal 2017 se encuentra

operativa la modificación de la interpretación que hizo la AFIP de la reforma de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Este cambio surge porque dicha reforma cuando expresa quién se podrá tomar al hijo como carga de familia, modificó la expresión “los parientes más cercanos”, por “el pariente más cercano”.

Históricamente, ambos progenitores podían deducir, como “carga de familia” a los hijos, independientemente de que estuvieran casados, separados, divorciados, convivieran o no; si ambos trabajaban, cada uno podía descontarse de su Impuesto a las Ganancias el 100% del importe que correspondiera cada año por su hijo, desde el cambio mencionado en el párrafo anterior, cada padre, solo podrán computar el 50% de la deducción en la determinación de su impuesto a las ganancias, independientemente que sea trabajador autónomo o en relación de dependencia.

Por lo tanto, esto cambia radicalmente esta cuestión y los contribuyentes deberán optar por alguna de las siguientes opciones:

- Solo uno de ellos deduce al hijo en un 100% de su impuesto.

- Los dos lo deducen, pero, proporcionalmente un 50% cada uno.

En este mismo sentido, la AFIP modificó —oportunamente— el sistema “SiRADIG - Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias”, que opera en línea, para informar cargas de familia y consecuentemente los trabajadores en relación de dependencia con hijos deberán optar por alguna de las alternativas mencionadas, ingresando con CUIT y Clave Fiscal a la página de Internet de organismo fiscal, y mediante el servicio “Siradig - Trabajador” y enviándole en forma electrónica a cada empleador el Formulario 572 de AFIP.

Thomson Reuters

SOCIEDADES

Thomson Reuters

El cheque electrónico (Echeq): el funcionamiento de un valioso instrumento que brinda el derecho cambiario

María Indiana Micelli (*)

El objetivo de este trabajo es brindar un análisis integral del funcionamiento de este título valor electrónico a la luz de la normativa vigente, teniendo especialmente presente que el Echeq, como todo título valor, se encuentra sujeto a los principios y reglas del derecho cambiario y es de suma utilidad para el manejo operativo en estos momentos de cuarentena en el país, como consecuencia del COVID-19.

I. Introducción

A partir del dictado de la ley 27.444 entraron en vigencia los “títulos valores electrónicos” permitiéndose la creación de letras de cambio, pagarés y cheques en soporte electrónico y firma electrónica, a condición de que se asegure indubitadamente la expresión de la voluntad y la integridad del documento. Se avanzó así en el camino de la “desmaterialización” de los títulos valores iniciada por el Código Civil y Comercial.

Posteriormente, el Banco Central de la República Argentina mediante la Comunicación “A” 6578 de fecha 1 de octubre de 2018 reglamentó la emisión de cheques mediante sistemas electrónicos, los cuales entraron en vigencia en marzo de 2019. Se puso así en funcionamiento el denominado “Echeq”.

Con lo cual, se puede crear, endosar, avalar y cobrar cheques comunes o de pago diferido por medios electrónicos bajo el cumplimiento de determinados recaudos, sin perjuicio de la emisión en soporte papel.

Esta valiosa herramienta digital que nos brinda el Echeq se ha tornado indispensable en este tiempo que nos toca atravesar, en un contexto de pandemia con medidas forzosas de aislamiento global y nacional. Esto ha puesto en evidencia las ventajas que el sistema conlleva, siendo que se puede operar desde un *home banking* o desde la *app* de un celular, todos los días y en cualquier horario, lo que representa beneficio tanto para los libradores como para sus beneficiarios (1).

(*) Abogada especialista en concursos. Magíster en Asesoramiento Jurídico de Empresas, Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Austral de Rosario.

(1) MICELLI, María Indiana, “Los nuevos horizontes del Derecho cambiario”, *elDial.com*, Biblioteca Jurídica online, 17/07/2019.

Frente a la masificación de los mercados bursátiles y la permanente evolución tecnológica, que nos brinda medios y soportes informáticos cada vez más eficaces el uso del cheque electrónico será relevante, especialmente en sector de las PyMES.

El objetivo de este trabajo es por ello brindar un análisis integral del funcionamiento de este título valor electrónico a la luz de la normativa vigente, teniendo especialmente presente que el Echeq como todo título valor se encuentra sujeto a los principios y reglas del derecho cambiario.

II. El marco normativo

El Echeq al igual que el cheque en soporte papel se encuentra regulado por la Ley de Cheques (LCh) ley 24.452, por lo cual sus recaudos formales, el tiempo de presentación al cobro, las modalidades de emisión, el endoso, el aval, las acciones cambiarias, entre otros institutos están regidos por dicha normativa.

Por otro lado, tenemos la reglamentación dictada por el Banco Central de la República Argentina que en su calidad de autoridad de aplicación regula el cheque y la cuenta corriente bancaria. Así, la “OPASI 2” reglamenta la cuenta corriente bancaria y en lo relativo al Echeq encontramos la Comunicación “A” 6578 mediante la cual se implementó su funcionamiento, que fuera posteriormente complementada por las Comunicaciones “A” 6725, 6726 y 6727 dictadas el 28 de junio de 2019.

A este plexo normativo, se le suman las disposiciones contenidas en el “Título V”, Capítulo 6 del Cód. Civ. y Com. que regula la teoría general de los títulos valores. En la Sección 1ª, en los arts. 1815 a 1849 se contemplan las “Disposiciones generales” aplicables a todos los títulos valores y en forma supletoria a nuestros papeles de comercio, esto es, la letra de cambio, el pagaré, el cheque y la factura de crédito.

Ahora bien, ¿cómo debe interpretarse toda esta normativa vigente? ¿Bajo qué nor-

mas se resolverán las eventuales problemáticas que se puedan presentar en el Echeq?

En respuesta a ello, consideramos, que se deben aplicar las normas contenidas en la Ley de Cheques, pero teniendo preeminencia la reglamentación específica del “Echeq” dada por las Comunicaciones que dicta el BCRA, por las particularidades que presenta este título electrónico. Y luego, podrán aplicarse subsidiariamente las normas previstas en el Código.

Es que la especialidad del derecho cambiario determina que a nuestros títulos se les aplique en primer lugar su normativa específica, en el caso de la letra de cambio o del pagaré el dec.-ley 5965/1963 y en el caso del cheque sea en soporte papel o electrónico la ley 24.522 con su respectiva reglamentación. Y finalmente, en forma subsidiaria y en la medida de su compatibilidad será aplicable el Código, conforme lo dispone el art. 1834, Cód. Civ. y Com. (2).

III. El cheque electrónico frente al rigor cambiario

Como todo título valor el Echeq se encuentra sujeto a los principios cambiarios y al rigor cambiario, que determinan que su funcionamiento sea confiable y seguro tanto para quien lo emite como para quien lo recibe. Veamos cómo funciona, atendiendo a sus particularidades.

En primer lugar, el rigor cambiario “formal” del Echeq determina los recaudos formales a cumplimentar para que estemos ante un título de crédito válido y no se degrade a la calidad de documento quirografario o probatorio. Esta formalidad tasada emana de la Ley de Cheques y de lo reglamentado por el BCRA. Con la salvedad, que en estos títulos no se aplica la “literalidad” que poseen los cheques cartulares, dado su instrumentación informática.

(2) MICELLI, María Indiana, “La especialidad del Derecho Cambiario”, elDial.com, Biblioteca Jurídica online, 05/04/2018.

En segundo lugar, el rigor cambiario “sustancial” implicará la plena vigencia de la “autonomía cambiaria” que determina que cuando el Echeq circule transmita derechos originarios, otorgando a su portador legítimo certeza en los derechos adquiridos. Se suma a ello, la “abstracción cambiaria” por lo que el título nacerá y circulará desvinculado de la causa que le diera origen.

En tercer lugar, el rigor cambiario procesal le otorgará al portador del Echeq una vía idónea para ejecutar el título impago a través del juicio ejecutivo, sin posibilidad de debates personales o causales en su marco.

Todas estas ventajas que otorga el rigor cambiario con sus reglas operativas y principios son plenamente aplicables al cheque electrónico, brindando así confianza en los usuarios del sistema.

IV. El funcionamiento del Echeq

La estructura dual del cheque se asienta en su funcionamiento, por un lado, en el “derecho interno” de naturaleza extracambiaria dado por el contrato de cuenta corriente bancaria con pacto accesorio de cheque, y por otro, en el “derecho externo” de naturaleza cambiaria, que refiere al cheque como título valor.

Esto determina que el librador para poder operar debe contar en primer lugar con una cuenta corriente bancaria en alguna entidad financiera que tenga habilitado el sistema del Echeq. Cabe advertir, que al no ser obligatoria su implementación no todas las entidades financieras lo tienen habilitado en sus plataformas digitales, lo que entendemos en breve será modificado.

Es por ello que la Comunicación “A” 6578 contempla una previsión contractual que deberá incorporarse a dichos contratos, conforme lo expresa el art. 2º. O sea, debe estar contemplado expresamente el libramiento de cheques electrónicos. Esto determina que aquellos titulares de cuentas corrientes bancarias que quieran utilizar el Echeq deberán acordar con su banco su implementación para lo cual deberán con-

tar necesariamente con firma electrónica o digital para poder operar.

Por otro lado, en el ámbito del derecho externo del Echeq es condición *sine qua non* del funcionamiento del título que se asegure en “forma indubitable la expresión de la voluntad del librador y la integridad del documento”, en consonancia con lo ya dispuesto por la ley 27.444 para todos los títulos valores electrónicos, sean letras, pagarés o cheques.

Se establece, además, que se debe asegurar la confiabilidad de la operación de emisión y su autenticación en conjunto, lo que como dijimos obedece a la seguridad que el sistema cambiario debe brindar para poder funcionar. Esta será una de las tareas más importantes de las entidades financieras para con sus clientes (3).

V. Soporte electrónico y firma electrónica

El cheque electrónico requiere dos elementos para funcionar “soporte electrónico” y “firma electrónica o digital”, sea para librar, endosar, avalar y cobrar el título.

El art. 1º de la Comunicación “A” 6578 dispone, “Establecer que, sin perjuicio del mantenimiento del sistema vigente para el formato papel del cheque, podrán emplearse medios electrónicos para su libramiento, aval, circulación y presentación al cobro. Las entidades financieras que operen con algunos de los tipos de cuentas a la vista que admiten el depósito de cheques deben adoptar los mecanismos —propios o a través de terceros— que resulten necesarios para que sus clientes puedan depositar cheques generados por medios electrónicos (Echeq)”. Y en el art. 2º, punto 3.5.1 de la Comunicación se establece “El requisito de la firma quedará satisfecho si se utiliza cualquier método electrónico que asegure indubitablemente la exteriorización de la voluntad del librador y la integridad del

(3) MICELLI, María Indiana - MOIA, Ángel L., “Los cheques electrónicos: recaudos, alternativas y funcionamiento del nuevo Echeq”, LA LEY, 2019-A, 939.

instrumento, la confiabilidad de la operación de emisión y su autenticación en su conjunto, siempre y cuando este haya sido previamente aceptado por el titular de la cuenta corriente mediante la suscripción de un acuerdo que establezca que no podrá desconocer las órdenes cursadas conforme dicho mecanismo y que las asumirá como propias”.

Esto es conteste con lo normado en la ley 27.444 que en su art. 116 dispuso: “Si el instrumento fuese generado por medios electrónicos, el requisito quedará satisfecho si se utiliza cualquier método que asegure indubitadamente la exteriorización de la voluntad del librador y la integridad del instrumento”.

En este punto, cabe recordar, que la ley 25.506 de Firma Digital que en su art. 1º determina: “Se entiende por firma digital al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma”. Y en el art. 5º de dicha ley se regula la “firma electrónica”, estableciéndose: “Se entiende por firma electrónica al conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de algunos de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez”.

Con lo cual, se desprende del contraste de estas normas, que firma digital y firma electrónica no son conceptos que puedan equipararse. Su validación y eficacia es diferente, aunque la ley 27.444 no los distinguió, como tampoco lo hace el BCRA en sus

comunicaciones al referirse a “cualquier método electrónico” (4).

En suma, todo este plexo normativo determina que para la creación del Echeq debamos contar con un “soporte digital y una firma electrónica o digital, pero ello a condición de que “se asegure indubitadamente la exteriorización de la voluntad del librador y la integridad del documento”.

VI. Clases de cheques electrónicos

El cheque electrónico puede emitirse bajo las dos clases previstas en la Ley de Cheques, pudiendo librarse un Echeq común o de pago diferido, cuyos recaudos formales se encuentran regulados en el art. 2º y 54 LCh respectivamente.

Surge aquí un interrogante, ¿se puede emitir un Echeq en blanco?

En respuesta a ello, encontramos que la Ley de Cheques permite la creación de “cheque en blanco” (art. 8º, LCh), pudiendo nacer y circular incompleta. Nada se menciona en la circular por lo que legalmente no habría impedimento, pero por razones informáticas y de seguridad se emitirán completos y así circularán.

La diferencia radica en que el soporte papel permite la inserción sobreviniente de leyendas que integren el contenido del título, diversa es la situación del título electrónico, donde la generación de contenido requiere la disposición de claves que habiliten la inclusión del texto. Esto, por lógica, solo corresponde al librador como usuario del *home banking* y con la herramienta de la firma digital (o electrónica, según el caso) cuya esencia es la reserva de su clave privada. Con lo cual, en la práctica no podrán incluirse datos al texto de la declaración con posterioridad a su libramiento y eventual circulación.

VII. Recaudos formales del Echeq

Los recaudos formales del Echeq se encuentran regulados en la Ley de Cheques,

(4) MICELLI, María Indiana - MOIA, Ángel L., “La verificación de los títulos valores electrónicos. Problemáticas a resolver en materia concursal”, LA LEY del 13/12/2018, p. 1.

en el art. 2º, LCh, para el cheque común y en el art. 54, LCh, para el cheque de pago diferido, que al considerar la firma del librador ya facultaba para los cheques en soporte papel sean firmados electrónicamente, disponiéndose “el uso de sistemas electrónicos de reproducción de firmas o sus sustitutos para el libramiento de cheques, en la medida que su implementación asegure la confiabilidad de la operación de emisión y autenticación en su conjunto, de acuerdo con la reglamentación que el mismo determine” (art. 2º, inc. 6º y art. 54, inc. 9º).

A su vez, del art. 4º, LCh, se desprende que el título debe ser extendido únicamente en los formularios proporcionados por el banco girado. Si bien esta norma aplica a la dimensión papel, según las reglas interpretativas antes analizadas y según las pautas técnicas previstas, resulta lógico concluir que misma suerte correrá el cheque electrónico. Su confección se inscribirá en las variantes de un aplicativo digital que reúna las exigencias del art. 2º o 54, LCh, según se trate de un cheque común o de pago diferido.

Entre los requisitos que debe contener la fórmula, a diferencia del resto de los títulos cambiarios, se exige que posea “Un número de orden impreso en el cuerpo del cheque” (art. 2º, inc. 2º, para el caso del cheque común y 54, inc. 2º, para el cheque de pago diferido). De este modo se identifica cada título permitiendo su seguimiento y control dentro del flujo del sistema financiero. Esta exigencia también se aplica para la creación del Echeq, por lo que cada título deberá estar individualizado mediante un código o numeración que permita cumplir dicha función. Así, cada vez que se utilice la función (“chequera electrónica”, podríamos decir), ha de quedar identificado en forma serial el título emitido.

El BCRA en sus comunicaciones ha implementado un sistema de almacenamiento de estos títulos, la “Cámara Electrónica de Compensación de Bajo Valor” (CEC-BV), que es la encargada de operar y administrar el sistema de almacenamiento de los Echeq. En este se registrarán los libramien-

tos y los endosos que se realicen, como demás actos cambiarios. Esto resulta relevante para la consideración del cómputo y fijación temporal de cada uno de estos actos, eliminando las incertidumbres sobre el momento de su realización.

VIII. Las formas de giro

El cheque electrónico debe ser emitido a favor de una “persona determinada” lo que implica que debe ser necesariamente “nominal” (Comunicación “A” 6578, art. 2º, punto 3.5.1).

Y aquí encontramos una diferencia del cheque en soporte papel, que puede ser librado en blanco sin designación de beneficiario o al portador (art. 6º, LCh). Por lo que, si por error o desconocimiento se librara un Echeq bajo alguna de estas formas sería nulo, degradándose a la categoría de documento probatorio.

A su vez, el Echeq podrá ser librado bajo la “cláusula no a la orden” (art. 6º, LCh), determinando que su circulación sea bajo la forma y efectos de una cesión de créditos, suprimiendo la autonomía cambiaria.

IX. Presentación al cobro

Quien sea beneficiario de un Echeq debe estar bancarizado, debe tener cuenta corriente bancaria o una caja de ahorro en alguna entidad financiera a fin de poder gestionar su cobro.

En la comunicación se dispone que el tiempo de presentación al cobro del Echeq sea el que se encuentra regulado en el art. 25, LCh, que dispone que el beneficiario de un cheque común contará con un plazo de treinta 30 días corridos desde la fecha de su creación para presentar el cheque al cobro si ha sido librado en la República Argentina o de 60 días si este ha sido librado desde el extranjero, y si fuera un “cheque de pago diferido, dicho plazo se computará desde el vencimiento.

Debe tenerse presente que la falta de presentación en término perjudica el título, el que perderá su calidad de título valor con-

virtiéndose en simple documento quirógrafo, con valor meramente probatorio.

También sería aplicable al Echeq la posibilidad de “prórroga del plazo” en caso de fuerza mayor ante la existencia de un obstáculo insalvable (art. 26, LCh), tal como sucede actualmente debido del COVID-19. Aunque debemos destacar, que en la reciente resolución dictada por el BCRA Comunicación “A” 6950 de fecha 02/04/2020 (5) por la que se dispone una segunda presentación de los cheques rechazados por falta de fondos y la prórroga por un plazo de 30 días el vencimiento del plazo de presentación todos los cheques comunes y de pago diferido librados en Argentina o en el exterior, se exceptúa expresamente al cheque generado por medios electrónicos. Entendemos, que ello encuentra su fundamento en que el Echeq se puede seguir operando desde las plataformas digitales de los bancos.

Ahora bien, ¿cómo se puede cobrar el Echeq?

En este punto la Comunicación dispone: “El tenedor legitimado podrá efectuar la presentación al cobro de cada Echeq a partir de la correspondiente fecha de pago a través de una orden electrónica de acreditación o cobrarlo por ventanilla. En su defecto, quedará pendiente hasta la fecha de vencimiento del plazo previsto en el art. 25 de la Ley de Cheques”.

El Echeq debe ser presentado a su respectivo vencimiento y está previsto que el cobro sea efectuado también por medios electrónicos, con lo que el beneficiario podría efectuarlo a través del *home banking* de su banco generándose el pago por *clearing* bancario similar al vigente. En este caso, el beneficiario que es anoticiado por su banco debe “aceptar” el cheque desde la plataforma y depositarlo en su cuenta para su co-

bro, también puede endosarlo o ponerlo en custodia (6).

También podría ser cobrado físicamente, en ventanilla como el cheque cartular. Y aquí cabe recordar, que contamos actualmente con la reglamentación para el depósito por medios electrónicos de los “cheques físicos” medio este que podría ser utilizado para canalizar el curso de los cheques electrónicos (7). Se trata, en definitiva, de cursar una comunicación cierta dentro del plazo de ley a la entidad bancaria para que asiente el pago a realizar.

X. El endoso y aval electrónico

El Echeq puede ser endosado y avalado en forma electrónica, disponiéndose: “Los Echeq podrán ser endosados y/o avalados en forma electrónica, siempre y cuando se utilicen para ello mecanismos que cumplieren lo requerido en el párrafo precedente...” (art. 2.3.5.2). Hemos visto ya que el requisito de la firma quedará satisfecho si se utiliza cualquier método electrónico que asegure indubitadamente la exteriorización de la voluntad del librador y la integridad del instrumento, la confiabilidad de la operación de emisión y su autenticación en su conjunto”. Con lo cual, estos actos cambiarios podrán ser instrumentados bajo la forma de firma digital o electrónica, por lo que nuevamente corresponde señalar, su validez dependerá de la firma utilizada en el caso.

Todos los demás aspectos cambiarios se encuentran regidos por la Ley de Cheques y lo reglamentado por el BCRA, atendiendo a las particularidades propias del título.

(6) Debe tenerse presente que también se modificaron además las normas sobre “Sistema Nacional de Pagos - Instrucciones operativas. Cheques”. Se establece que los aspectos particulares de estos nuevos títulos deberán adecuarse a las definiciones que se realizan en el ámbito de la Comisión Interbancaria de Medios de Pago. Dentro de esta previsión deberán adoptarse los mecanismos conducentes para concretar el cobro de estos títulos, ya sea por medio de su depósito o por ventanilla directamente.

(7) Ver [http://www.bkra.gov.ar/noticias/Se reglamentan el depósito electrónico.asp](http://www.bkra.gov.ar/noticias/Se%20reglamentan%20el%20dep%C3%B3sito%20electr%C3%B3nico.asp).

(5) Ver www.bkra.org.ar. Comunicación “A” 6950”. Cheques. Plazos de presentación y comisiones por cheques rechazados.

Es por ello que encontramos algunas diferencias. Una de ellas que el endoso del Echeq será necesariamente “nominal”. Ello a diferencia de lo que ocurre con el cheque físico que permite tres clases de endoso, nominal, en blanco o al portador (art. 12, LCh). El problema que se presenta, como ya vimos, es que por las exigencias del aplicativo a implementar esta posibilidad se ve restringida debiendo librarse y circular completa, con lo cual tampoco será factible el endoso en blanco o al portador.

Otra diferencia es que en el Echeq no hay límites en el número de endosos ya que no surge de la reglamentación del BCRA, a diferencia del cheque en soporte papel. En este último, recordemos, se encuentra limitado a un endoso pleno en el cheque común y dos endosos en el cheque de pago diferido.

Por lo demás, las reglas cambiarias del endoso contempladas en la Ley de Cheques resultan en su mayoría aplicables al Echeq como ser, la responsabilidad cambiaria del endosante, la incondicionalidad del endoso, la nulidad del endoso parcial, la posibilidad de insertarse alguna cláusula limitativa de algún efecto como ser cláusula sin garantía” o “cláusula no a la orden” o “no endosable”, quedando limitado en sus efectos al endosante que lo inserta.

Y lo mismo resulta aplicable al “aval electrónico” del Echeq, siendo aplicable las normas contempladas en la Ley de Cheques.

XI. Modalidades de emisión y registración del Echeq

La ley 24.452 regula las modalidades de emisión del cheque, como ser, cheque cruzado, cheque para acreditar en cuenta, cheque certificado, cheque imputado, con cláusula no negociable, son aplicables al cheque electrónico.

Estas modalidades que tanto el librador como un endosante pueden insertar, se encuentran contempladas en las comunicaciones del BCRA, por lo que podría librarse

un cheque Echeq imputado (art. 47, LCh), con cláusula no negociable (art. 50, LCh) o con cruzamiento general o especial (art. 44, LCh), con sus respectivos efectos.

Podrá asimismo certificarse el Echeq común en los términos dispuestos en el art. 48, LCh, esto es, la certificación debe ser total, nominal, por un plazo que no puede exceder los cinco (5) días hábiles bancarios. Y con el efecto allí previsto, siendo que en dicho plazo el importe debitado estará protegido de ciertas contingencias personales o patrimoniales de su librador, como ser un embargo judicial o la quiebra del librador (art. 49, LCh).

También podrán “registrarse” el Echeq de pago diferido, lo que determina un control de regularidad formal del cheque y la posibilidad de iniciar la acción de regreso anticipado (arts. 54 y 55, LCh). Y si bien es cierto, que es difícil que en la práctica se presente el rechazo de un cheque electrónico por defectos formales debe tenerse presente la ventaja que otorga la presentación a la registración que es el de poder elegir la jurisdicción para su ejecución, del banco girado o depositario indistintamente, conforme lo previsto por el art. 60, LCh.

En todos estos casos, la entidad financiera deberá registrar en dichos documentos electrónicos las operaciones detalladas, sea alguna modalidad de emisión, certificación o registración. Asimismo, está previsto que el “Certificado para ejercer las Acciones Civiles” (CAC) que emite el banco a fin de su ejecución lo plasme en su contenido, como veremos.

XII. Las acciones cambiarias del Echeq

Ante el rechazo de un cheque electrónico común o de pago diferido el portador legitimado cuenta con las acciones cambiarias para su cobro reguladas por la Ley de Cheques, las que dependerán de la clase de cheque ejecutado.

En ambos cheques será aplicable la “acción de regreso a término” (art. 41, LCh) por las causales previstas en la reglamenta-

ción, como ser en caso de rechazo por “falta de fondos suficientes”, que podrá iniciarse contra el librador, endosantes y avalistas. La acción prescribe al año, plazo que en el Echeq común se computa desde el vencimiento del tiempo para su presentación y en el Echeq de pago diferido se computa desde su rechazo (art 61, LCh).

El Echeq de pago diferido cuenta además con la “acción de regreso anticipada” (art. 57, LCh), que se da en caso de rechazo de la registración y prescribe al año desde su rechazo, siendo opcional para su beneficiario el ejercicio.

Y en ambos cheques se le suma “la acción de regreso de reembolso” para quien se hubiera visto obligado al pago del cheque o sea demandado a su pago y prescribe al año del pago o de la notificación de la demanda judicial (art. 42 y 61, LCh).

A tal fin, la entidad financiera girada o depositaria deberá otorgar al beneficiario un “Certificado para ejercer las Acciones Civiles” (CAC) reglamentado por la Comunicación “A” 6725 punto 3.5.5. y 6727, que se otorgará en “soporte papel” y deberá estar firmado por dos funcionarios autorizados del banco.

Este certificado CAC debe contener todos los datos que identifiquen al Echeq, siendo entre ellos, ser número de CAC, código de visualización, tipo de cheque, número de orden, domicilio de pago, identificación de la entidad financiera girada indicando sucursal, lugar, fecha y hora de creación, beneficiario original, moneda, importe a pagar en pesos y en letras, titular o firmante de la cuenta indicando nombre o razón social, domicilio e identificación tributaria, número de cuenta corriente y denominación de fantasía de la cuenta, datos de otros firmantes electrónicos, como ser endosantes y avalistas, fecha y hora de presentación al cobro, fecha y causal de rechazo. Y si hubo cláusulas pactadas o modalidades de emisión también deben detallarse, como ser “no a la orden”, “cheque cruzado gene-

ral o especial” o “cheque imputado”, etc. (Comunicación “A” 6727) **(8)**.

Además, el CAC tiene un “Código de visualización” en internet implementado por la Cámara Electrónica de Compensación de Bajo Valor (CEC-BV), que es la encargada de operar y administrar el sistema de almacenamiento del Echeq, que permite su consulta centralizada y será en la práctica de utilidad para las partes y para los funcionarios judiciales en caso de su ejecución. Y servirá también, en el marco de un proceso concursal, para su verificación y control por la sindicatura **(9)**.

Ahora bien, el “Certificado para ejercer las Acciones Civiles” ¿tiene validez ejecutiva? O sea, ¿puedo iniciar con dicho certificado la acción cambiaria?

En respuesta a ello, consideramos que el CAC es “título ejecutivo” y permite a su beneficiario iniciar su acción cambiaria. Esto de manera similar a lo que ocurre cuando mediara oposición al pago del cheque por denuncia policial o judicial de extravío de su librador (art. 5º, LCh), siendo viable su ejecución con la “fotocopia certificada del cheque” que emite el banco, conforme lo normado por el art. 63, LCh **(10)**.

No obstante, si bien el CAC cuenta con validez ejecutiva deberá tenerse lo planteado con relación al tipo de firma utilizada, según se esté ante una firma digital o electrónica, ya que no tienen la misma eficacia probatoria.

Esto determinará que ante incumplimiento de un Echeq y en el marco de su

(8) La Comunicación “A” 6727 reglamenta el Sistema Nacional de Pagos. Cheques y otros instrumentos compensables. Certificación para ejercer acciones civiles. Y se complementa con las Comunicaciones “A” 6725 y 6726. Se puede consultar en www.bcra.gob.ar.

(9) Ver MICELLI, María Indiana - MOIA, Ángel L., “La verificación...”, ob. cit., ps. 1 y ss.

(10) Conf. MOLINA SANDOVAL, Carlos, “Cheque electrónico (Echeq): pautas de armonización del régimen de cheque y del sistema de los títulos valores”, LA LEY del 18/03/2020, p. 4.

ejecución cambiaría, no se encontrarán en la misma posición probatoria, aquel beneficiario que cuente con un “Echeq con firma digital” a la de aquel que cuente con un “Echeq con firma electrónica”, dado que en este último caso de desconocimiento deberá recurrir a pruebas informáticas para acreditar su validez. (arg. art. 5° *in fine*, ley 25.506). Resultarían aquí aplicables las amplias posibilidades probatorias que el Código Civil y Comercial consagra.

A *contrario sensu*, si estamos ante la conformación de un Echeq mediante firma digital, se aplicarán las presunciones de los arts. 7° y 8° de la ley 25.506, de ese modo se cumpliría acabadamente con las exigencias de justificar la existencia de la declaración de voluntad y la integridad del instrumento, que exige la reglamentación del BCRA.

XIII. Denuncia de extravío o sustracción de fórmulas de cheque

En el art. 5° de la Ley de Cheques se regula el procedimiento de cancelación ante la denuncia por extravío o sustracción de fórmulas de cheque sin utilizar o de cheques creados, pero no emitidos por el titular de la cuenta. Este procedimiento resulta solo aplicable a los cheques en soporte papel, siendo que por las características del Echeq no resulta compatible.

Por lo cual, la Comunicación “A” 6725, en el punto 7.2 ha regulado en forma específica —aunque de forma similar— los pasos a cumplimentar por el librador o su beneficiario ante el extravío, sustracción o adulteración de un cheque electrónico.

También podría aplicarse en forma residual el procedimiento de cancelación regulado en el Código Civil y Comercial para los “títulos valores no cartulares”, como lo es el Echeq. En los arts. 1876 a 1880 del Cód. Civ. y Com. se encuentra previsto el procedimiento de cancelación a seguir en caso de sustracción, pérdida o destrucción de libros de registros mecánicos, magnéticos o de otro tipo, que correspondan a títulos valores nominativos o títulos valores no cartulares. Como expresamos al inicio,

la normativa del Código funciona en forma complementaria y en la medida que no se contraponga con las leyes cambiarias específicas, lo que en el caso consideramos no se plantearía.

Por otro lado, si estuviéramos ante la adulteración del Echeq ante el hackeo del sistema, esto podría dar lugar a la oposición al pago del cheque por causa que haya originado denuncia penal de librador o tenedor, de manera similar a lo previsto por el art. 63, LCh. El delito informático deberá ser denunciado ante la fiscalía, bloqueándose su pago y no pudiendo librarse ni endosarse nuevos Echeq hasta tanto no se acredite haber dado cumplimiento a la denuncia penal correspondiente. Una vez cumplimentado sí se podrá seguir operando en la cuenta (Comunicación “A” 6725, en el punto 7.3.2.3).

En suma, estas situaciones planteadas, sea de sustracción o adulteración de un cheque electrónico que debieran ser excepcionales, tienen ya reglamentado su procedimiento de cancelación en resguardo de los derechos de sus usuarios.

XIV. Corolario

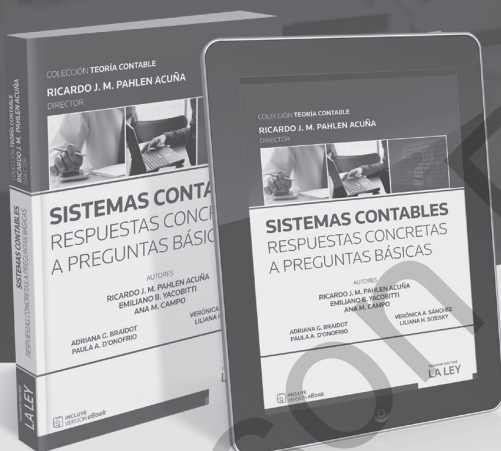
El cheque electrónico que se encuentra operativo y ya ha sido implementado en las plataformas digitales de numerosas entidades financieras nos brinda una valiosa herramienta digital que se tornará indispensable en estos tiempos que nos tocará atravesar. La realidad nos da cuenta de la velocidad con la que se ha masificado su uso en escaso tiempo, ello como consecuencia de los aislamientos obligatorios tanto globales como nacionales ordenados.

Y más allá, de las indiscutibles ventajas informáticas que presenta este título valor que puede ser operado desde un *home banking* o la *app* de un celular y en cualquier momento, cuentan además sus usuarios con las ventajas propias que emanan del derecho cambiario, brindando confianza, seguridad y certeza en los derechos así adquiridos.

Thomson Reuters

LANZAMIENTO

SISTEMAS CONTABLES RESPUESTAS CONCRETAS A PREGUNTAS BÁSICAS



**Ricardo J.M.
Pahlen Acuña**



1 tomo + eBook

La presente obra es el resultado de la experiencia en docencia de un equipo de profesores liderados por el Profesor Emérito de la Universidad de Buenos Aires Dr. **Ricardo J. M. Pahlen Acuña**; el profesor Asociado a cargo de Cátedra Cont. **Emiliano B. Yacobitti** y la Profesora Titular Regular Mg. **Ana María Campo**; que han presentado en un formato sumamente original las respuestas que un estudiante requiere a aquellas preguntas que se presentan como básicas al iniciar el estudio de la disciplina contable.

Si bien los destinatarios son básicamente estudiantes, se entiende que prestará un apoyo directo, a estos y a todos aquellos interesados en el estudio de la Teoría Contable desde una óptica teórico-técnico-práctica cuyo abordaje debe efectuarse a posteriori de la bibliografía básica elegida a efectos de lograr un cabal entendimiento de los temas a los que pretende dar sustento. La obra trata por primera vez, de encarar la normativa contable básica vigente en nuestro país y los vínculos con las normas, pautas e interpretaciones en diversos ámbitos internacionales, con interrogantes y respuestas que enriquecen el proceso de enseñanza aprendizaje incentivando el análisis y la formación de juicio crítico.

Adquirí la obra llamando al **0810-266-4444**
o ingresando en **www.TiendaTR.com.ar**



the answer company™
THOMSON REUTERS®



Seguí nuestra nueva página
de **LinkedIn** con **contenido
específico** para contadores.

f ThomsonReutersLaLey
t @TRLaLey
in ThomsonReutersLatam

Thomson Reuters

Nota editorial: El presente PDF es parte de los servicios de Thomson Reuters y reemplazará la versión impresa en los plazos dispuestos para el aislamiento social, preventivo y obligatorio establecido por el dec. 297/2020.

ENCUENTRE TAMBIÉN LOS CONTENIDOS DE ESTA PUBLICACIÓN EN:

- CHECKPOINT

Acceda a la información on line de esta edición, descárguela en sus dispositivos, facilite la búsqueda de contenidos y encuentre el historial de los números anteriores publicados.

- THOMSON REUTERS PROVIEW

Lleve en su tablet o notebook la revista Impuestos – Práctica Profesional en formato e-book.

Cuente con poderosas herramientas y funcionalidades e incluso con contenido exclusivo desarrollado específicamente para Thomson Reuters Proview, que marcarán la diferencia en su profesión.

DESCARGUE LA APLICACIÓN EN:



Descarga
para Mac



Google Play



Descarga
Windows PC



Disponible en
App Store

Centro de Servicios al Cliente:

0810-266-4444



the answer company™

THOMSON REUTERS®

CORREO ARGENTINO	CENTRAL B	FRANQUEO A PAGAR
		CUENTA N° 10269F1